

UiO • **Det juridiske fakultet**

Skatteloven §14-90 - en redegjørelse for vilkåret *«overveiende motiv»*

Kandidatnummer: 678

Leveringsfrist: 25.05.2014

Antall ord: 17 729



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Tema for oppgaven	1
1.2	Grensen mot skatteunndragelse	3
1.3	Avgrensninger	3
1.4	Oppgavens oppbygning og systematikk	4
1.5	Begrepsavklaringer	4
1.6	Bakgrunnen for sktl. §14-90 og vilkåret « <i>overveiende motiv</i> »	5
1.7	Sammenligning mellom den lovfestede og den ulovfestede omgåelsesregel	7
1.7.1	Generelt	7
1.7.2	Lavere terskel for lovfestet gjennomskjæring?	8
2	HENSYN BAK REGELEN, MEN SPESIELT BAK VILKÅRET «<i>OVERVEIENDE MOTIV</i>»	13
2.1	Generelt	13
2.2	Legalitetsprinsippet	13
2.3	Forutberegnelighet	14
2.4	Preventiv virkning	15
2.5	Likhetstankegangen	15
2.6	Samfunnsøkonomisk betydning	15
2.7	Utnyttelse av skatteposisjon	16
3	KORT OM DE ANDRE VILKÅRENE I BESTEMMELSEN	17
3.1	Skattesubjektet	17
3.2	Generell skatteposisjon	18
3.3	Transaksjonen	18
4	TOLKING AV VILKÅRET «<i>OVERVEIENDE MOTIV</i>»	20
4.1	Generelt	20

4.2	Hva ligger i begrepet « <i>motiv</i> » for transaksjonen?	20
4.2.1	Generelt om vilkåret	20
4.2.2	Objektiv eller subjektiv vurdering	21
4.2.3	Årsakssammenheng mellom det skattemessige motiv og virkning	25
4.2.4	Subjektet for motivasjonsvurderingen	27
4.2.5	Må det skje en overdragelse av skatteposisjon ved transaksjonen?	28
4.2.6	Bevisbyrden	30
4.3	Bevisvurderingen	32
4.4	Skatteposisjonen	33
4.4.1	Verdifastsettelse	33
4.4.2	Verdsettelsestidspunktet for skatteposisjonen	39
4.4.3	Utenlandske skatteposisjoner	40
4.4.4	Krav til størrelse på skatteposisjonen	40
4.5	Ikke-skattemessig motivasjon – Egenverdivurderingen	41
4.5.1	Fastleggelse av de ikke-skattemessige forhold	41
4.5.2	Verdifastsettelse	43
4.5.3	Ulikt egenverdikrav i ulike selskapstyper?	48
4.6	Krav til aktivitet eller virksomhet	49
4.7	Kjøp av « <i>tomme</i> » selskaper	51
4.7.1	Kjøp av konserner - « <i>tomme</i> » morselskaper	51
4.7.2	Grensen mot « <i>tomme</i> » selskaper med skatteposisjoner	54
4.8	Transaksjonsrekker	57
4.9	Vurderingstidspunktet for det ikke-skattemessige motiv	60
4.10	Illojalitetskrav?	64
5	AVSLUTTENDE BEMERKNINGER	67
6	KILDEHENVISNINGER	68
6.1	Lover	68
6.2	Forskrift og vedtak	68
6.3	Forarbeider	69
6.4	Bøker	69
6.5	Artikler	70
6.6	Rettspraksis	71

6.6.1	Høyesterett	71
6.6.2	Lagmannsrett.....	72
6.6.3	Tingrett.....	72
6.7	Ligningspraksis	72

1 Innledning

1.1 Tema for oppgaven

Teamet for oppgaven er skatteloven (heretter sktl.) §14-90 og vilkåret «*overveiende motiv*». Bestemmelsen går ut på at en skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost kan bortfalle eller inntektsføres dersom det er sannsynlig at utnyttelse av en slik posisjon er det overveiende motiv for en fusjon eller fisjon, eller når et selskap får endret eierforhold som følge av en fusjon eller fisjon eller annen transaksjon. Gjennomskjæringsbestemmelsen lyder i sin helhet:

« §14-90. Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner

Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første og annet ledd, og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i omorganisering etter kapittel 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

- a) falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller*
- b) inntektsføres uten rett til avregning av underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse »*

Bestemmelsen kalles den spesielle gjennomskjæringsbestemmelse. Årsaken er at regelen kun kommer til anvendelse på nærmere angitte transaksjoner hvor regelen skjærer gjennom formelle forhold. Fordi virkningen av omgåelsesregelen er spesifikt angitt til å nekte videreføring av skatteposisjoner, er bestemmelsen en spesiell, og ikke en generell omgåelsesregel.¹

Innenfor skatteretten er utgangspunktet at man følger de privatrettslige avtaler som partene har inngått. De står selv fritt til å velge form, innhold og antall ledd i en transaksjon, og skal

¹ Banoun (2002) s. 42

bindes av de former og fremgangsmåter de har valgt. Den skattemessige omgåelseslære dreier seg om de særlige tilfeller der skattemyndighetene for skatteformål kan se bort fra de former, eller deler av disse, skatteyteren har valgt.² Spesiell gjennomskjæring medfører ikke noen inntrengning i de sivilrettslige transaksjoner. Det er kun de skattemessige effekter som blir påvirket av gjennomskjæring.

Fritaksmetoden har medført at aksjesalg ikke lenger er skattepliktig (innenfor selskapssektoren) og gjør at det er lettere å overføre selskaper med skatteposisjoner. Da aksjeselskaper og andre selskaper som nevnt i sktl. §2-38 er fritatt for å betale skatt av aksjegevinster, kan et selskap som ikke kan utnytte en skatteposisjon, overføre aksjene til en annen skatteyter som kan utnytte posisjonen. Bestemmelsen skal hindre slike tilpasninger.³

Et annet utgangspunkt for bestemmelsen er prinsippet om kontinuitet ved omorganiseringer. Skatterettslig kontinuitet anses for å være gunstig for å sikre et konkurransedyktig næringsliv. Det er dermed et ønske om at fisjoner, fusjoner og andre transaksjoner som stimulerer til mer vekst, skal være omfattet av skatterettslig kontinuitet.⁴ Likevel må det settes en grense for hvor langt et slikt prinsipp skal gjelde. Den spesielle omgåelsesregelen skal sørge for denne grensesettingen. Der omorganiseringen har vært «*overveiende motivert*» av skattemessige årsaker, vil bestemmelsen medføre at posisjonen kan falle bort eller inntektsføres.

I skatteretten vil endringer på eiersiden i et selskap i utgangspunktet ikke skal få skatterettslige konsekvenser for selskapet. Ved et kjøp eller salg av aksjer vil skatteposisjonene følge selskapet, og ikke aksjeeierne. Likevel vil aksjeeiere indirekte kunne benytte seg av slike skatteposisjoner. Når selskapet betaler mindre skatt, får det høyere verdi for dets aksjonærer. Gjennomskjæringsregelen i sktl. §14-90 vil kunne anvendes for å unngå rene skattemessige transaksjoner hvor aksjonærer søker å utnytte selskapets skatteposisjon til egen gevinst.

² Gjems-Onstad (2012) s. 1072

³ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 79

⁴ Slike omorganiseringer reguleres i skatteloven kapittel 11.

1.2 Grensen mot skatteunndragelse

Etter norsk rett er det legitimt å innrette seg slik at skattebyrden blir minst mulig. Dette kalles skatteplanlegging. Det finnes imidlertid ulike innrettelsesmetoder som går lengre enn skatteplanlegging og som dermed ikke er lovlige. Disse innrettelsesmetodene kan deles inn i skatteunndragelse og skatteomgåelse.⁵

Brudd på påbudet om at skatteyter skal oppgi sin inntekt og formue til ligningsmyndighetene betegnes som skatteunndragelse. Dette kan eksempelvis gjøres gjennom proforma, feil rettsanvendelse eller feil tilordning av inntekt eller formue. Betegnelsen proforma gjelder for de tilfeller der det foreligger bevisst avvik mellom det som utad presenteres å være avtalt, og det som skal gjelde mellom partene.⁶ Det er klart at det er det reelle innhold som gjelder innad, som skal legges til grunn ved skatteleggingen. Dette er i det vesentlige et bevisspørsmål for ligningsmyndighetene.⁷ Ved omgåelse oppfyller derimot forholdet formelt kravene til skattefordel. Spørsmål om gjennomskjæring vil i stedet være et rettsanvendelsesspørsmål.⁸

1.3 Avgrensninger

Oppgaven skal i utgangspunktet kun vurdere vilkåret «*overveiende motiv*», og de andre vilkårene i sktl. § 14-90 vil derfor bare omtales i korthet. Det avgrenses i sin helhet mot rettsvirkningene ved bruk av bestemmelsen og konsekvensene for selskapet ved en gjennomskjæring.

Fremstillingen konsentrerer seg om nasjonal omgåelse, og avgrenser mot hvordan dette vilkåret og den spesielle gjennomskjæringsbestemmelsen gjennomføres internasjonalt. Grense-

⁵ Banoun (2003) s. 16

⁶ Banoun (2003) s. 16

⁷ Rt-2001-187 s. 189 (Media-Bergen)

⁸ Banoun (2003) s. 16

overskridende transaksjoner hvor det kan være aktuelt med skatterettslig gjennomskjæring vil heller ikke bli behandlet.

1.4 Oppgavens oppbygning og systematikk

Oppgavens hoveddel tar i kapittel (heretter kap.) 2 for seg hensynene bak sktl. §14-90 og vilkåret «*overveiende motiv*». Videre vil de andre vilkårene i bestemmelsen omtales kort i kap. 3. I kap. 4 vil hoveddrøftelsen om «*overveiende motiv*» fremstilles. Det vil i denne fremstillingen gjøres rede for skattemessig motiv og ikke-skattemessig motiv. Disse begrepene må avveies for å klargjøre vilkåret «*overveiende motiv*». Fra kap. 4.6 til kap. 4.10 vil enkelte situasjoner og problemstillinger rundt vilkåret drøftes. Til slutt vil kap. 5 kort gi en avsluttende bemerkning.

1.5 Begrepsavklaringer

Gjennomskjæringsbestemmelsen etter sktl. §14-90 blir også omtalt som en avskjæringsbestemmelse. Terminologien er noe inkonsekvent i de ulike rettskildene.

I forarbeidet til sktl. §14-90 påpekte departementet at termen avskjæringsbestemmelse ikke er fullstendig dekkende. Sktl. §14-90 åpner ikke bare for å avskjære skatteposisjoner, men også for å inntektsføre dem. Likevel fant departementet at betegnelsen var hensiktsmessig, da den gir en dekkende beskrivelse av hovedinnholdet i bestemmelsen.⁹ I oppgavens fremstillingen vil betegnelsen gjennomskjæring benyttes både for å dekke avskjæringen og inntektsføringen etter sktl. §14-90.

Sktl. §14-90 vil også kunne omtales som en omgåelsesregel eller en spesiell gjennomskjæringsregel. Reglen beskriver hvor langt en skatteplanlegging kan gå før det blir *omgåelse* og i hvilke tilfeller ligningsmyndighetene kan gripe inn ved *spesiell gjennomskjæring*. Begge begrepene blir benyttet i litteraturen om sktl. §14-90, og det gjøres også i denne fremstillingen.

⁹ Prop.78 L (2010-2011) s. 59

For videre presisering vil et «*konsern*» i oppgaven betegne et skatterettslig konsern etter sktl. §10-4. Ved bruk av skatteposisjon gjennom konsernbidrag gjelder reglene i sktl. §10-4.

Stortingets vedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2014 (Stortingets skattevedtak) §3-3 legges til grunn i fremstillingen, og det opereres således med en skattesats på 27 %.

1.6 Bakgrunnen for sktl. §14-90 og vilkåret «*overveiende motiv*»

Skattemessig gjennomskjæring har vært lovregulert også før sktl. §14-90 ble vedtatt. Tidligere bestemmelser om gjennomskjæring har derfor betydning for tolking av sktl. §14-90 og vilkåret «*overveiende motiv*». Det blir derfor gjort en kort redegjørelse for de tidligere bestemmelser og deres forarbeider.

Skatteloven av 1911 fikk innført §53 ved lov av 6. juli 1957. Bestemmelsen skulle forby underskuddfremføring ved blant annet fusjon og betydelig aksjesalg. Samtidig skulle fremføringsadgangen utvides fra to til ti år.

I sktl. §53 var utgangspunktet at det ikke var mulighet for skattemessig kontinuitet ved fusjon eller aksjesalg av selskaper. Grunnet utvidelsen av fremføringsadgangen av underskudd til ti år, var departementet bekymret for mulige manipulasjoner. Departementet ville sikre at fradraget kom den skatteyder til gode som i sin tid hadde opparbeidet underskuddet.¹⁰ Lov av 9. juni 1972 ga likevel departementet fullmakt til å dispensere fra dette forbudet.¹¹ Begrunnelsen var at bortfall av retten til underskuddfremføring i særlige tilfeller kunne gi utilsiktede resultater. I forarbeidet ble et slikt utilsiktet resultat eksemplifisert med et morselskap som lar to heleide datterselskaper fusjonere. Det ville være urimelig at det sammensluttete selskapet

¹⁰ Ot.prp.nr.52 (1989-1990) s. 5 og s. 6

¹¹ Ot.prp.nr.52 (1989-1990) s. 5

skulle miste retten til underskuddsfradrag når eierinteressen fortsatt var på morselskapets hånd. Fullmakten skulle derfor avbøte slike urimelige tilfeller og sikre at bestemmelsen ikke ble et unødig hinder for forretningsmessig motiverte bedriftsintegrasjoner.¹²

Fremføringsforbudet i sktl. §53 ble erstattet med sktl. §53 1.ledd, 7. punktum.¹³ Den nye bestemmelsen skulle hindre utnyttelse av opparbeidet underskudd som ble muliggjort ved fusjon, aksjeoverdragelse eller annen transaksjon som medførte at eierforholdene i selskaper endret seg dersom det var «...*sannsynlig at det ved transaksjonen hovedsakelig tilsiktes skattemessige fordeler for partene,...*»¹⁴.¹⁵ Sktl. §53 1. ledd, 7. punktum var således den første lovfestede bestemmelsen med vilkåret om at det skattemessige motiv ikke var hovedsakelig.

I Ot.prp.nr.71 (1995-1996) ble sktl. §53 1. ledd, 7. punktum opphevet og erstattet med selskapsskatteloven av 1991 §8-7 nr. 4. Den nye bestemmelsen skulle gjelde retten til å videreføre en skatteposisjon dersom det var sannsynlig at utnyttelse av slik posisjon var det «*overveiende motiv*» for fusjonen eller fisjonen. Departementet mente det kun var behov for en gjennomskjæringsregel for fusjon og fisjon, og ikke for rene aksjesalg som den tidligere sktl. §53 første ledd, 7. punktum hadde omfattet.¹⁶ Selskapsskatteloven §8-7 nr. 4 ble etter hvert erstattet av sktl. §11-7 fjerde ledd som også kun gjaldt for fusjon og fisjon.¹⁷

Da vurderingstemaet etter disse bestemmelsene var «*overveiende motiv*», vil deres forarbeider være av betydning for tolking av dagens regler. Begrepsendringen fra «*hovedsakelig tilsiktes*» etter sktl. §53 første ledd, 7.punktum til «*overveiende motiv*» ble ikke diskutert av departementet i proposisjonen.¹⁸ Dette tilsier at begrepsendringen ikke skulle medføre noen realitetsendring. Ot.prp.nr.52 (1989-1990) er dermed også av betydning for tolking av vilkåret «*overveiende motiv*».

¹² Ot.prp.nr.52 (1989-1990) s. 5

¹³ Ot.prp.nr.52 (1989-1990) s. 5

¹⁴ Ot.prp.nr.52 (1989-1990) s. 33

¹⁵ Ot.prp.nr.52 (1989-1990) s. 33 og s. 10

¹⁶ Ot.prp.71 (1995-1996) s. 30-33

¹⁷ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 80

¹⁸ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 30-33

I Ot.prp.nr.1 (2004-2005) ble det vedtatt en ny gjennomskjæringsregel, sktl. §14-90. Denne skulle gjelde ved fusjon og fusjon som den tidligere sktl. §11-7 fjerde ledd, men også for andre transaksjoner.¹⁹ Etter fritaksmetoden ble innført ble det ikke skatteplikt ved salg av aksjer så lenge selger var et selskap, og det var derfor behov for at gjennomskjæringsbestemmelsen også skulle omfatte slike aksjesalg. Fritaksmetoden stimulerer til skattemotivert overføring av aksjer i selskap som har latent skatteforpliktelse knyttet til gevinst ved virksomhetsalg.²⁰ Departementet la til grunn at kravet til «*overveiende motiv*» må vurderes på samme måte som etter avskjæringsregelen i sktl. §11-7 fjerde ledd.²¹ Dette betyr at sktl. §11-7 fjerde ledd og dens forarbeider²² er av vesentlig relevans for oppgavens problemstilling.

1.7 Sammenligning mellom den lovfestede og den ulovfestede omgåelsesregel

1.7.1 Generelt

Avskjæringsregelen i sktl. §14-90 blir supplert av den ulovfestede omgåelsesnormen. Denne normen er en toleddet vurdering hvor først det subjektive grunnvilkåret må avklares, deretter gjøres det en totalvurdering. Det subjektive grunnvilkåret tar stilling til om det hovedsakelige formål med disposisjonen var å spare skatt, mens totalvurderingen innebærer hvorvidt det virker stridende mot skattereglene å gjennomføre transaksjonen. Vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring er utviklet i rettspraksis. I *Hydro Canada dommen*²³ uttaler Høyesterett følgende om den ulovfestede vurderingen:

¹⁹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 80

²⁰ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 79

²¹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 82

²² Ot.prp.nr.71 (1995-1996)

²³ Rt-2002-456 s. 465

«Det har i rettspraksis vært oppstilt som et grunnvilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Med dette må menes at ønsket om å spare skatt ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger, må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor. Dersom det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt, beror spørsmålet om det skal foretas gjennomskjæring, på en totalvurdering av disposisjonens formål, virkninger og øvrige omstendigheter, og om den ut fra en slik totalvurdering fremstår som illojal eller - som det også har vært uttrykt - stridende mot skattereglenes formål, se for eksempel Rt-1999-946 (ABB) på side 955.» (mine understrekninger.)

Det foreligger vesentlig rettspraksis om den ulovfestede bestemmelsen, men lite om sktl. §14-90. For å klarlegge relevansen av rettspraksisen etter den ulovfestede normen, vil det derfor være av betydning å drøfte forskjellen mellom sktl. §14-90 og den ulovfestede bestemmelsen. Der sktl. §14-90 har et vilkår om at skattefordelen må være det «overveiende motiv», er vurderingstemaet etter det ulovfestede normens grunnvilkår «hovedsakelig motiv». Hvorvidt vilkårene medfører en realitetsforskjell, og hva som er terskelen for den ulovfestede normen i rettspraksis, vil være relevant for vurderingen om «overveiende motiv» etter sktl. §14-90.

1.7.2 Lavere terskel for lovfestet gjennomskjæring?

Ved en sammenligning av grunnvilkåret «hovedsakelig motiv» i den ulovfestede omgåelsesnormen og vilkåret «overveiende motiv» i den spesielle omgåelsesregelen, fremstår terskelen etter de to reglene som lik. Alminnelig språklig tolking av begrepene tilsier at det siktes til over 50% motiv i begge tilfellene. Likevel heter det i flere forarbeider at det er en forskjell på formuleringene.²⁴ Tolking av forarbeidene er derfor relevant for sammenligningen av bestemmelsene.

I Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 32 vurderte man behovet for en lovfestet gjennomskjæringsregel. Den lovfestede gjennomskjæringsbestemmelsen skulle komme til anvendelse selv om en viss forretningsmessig begrunnelse kan gis, dersom skattemotivet knyttet til fradragsutnyttelse bedømmes å være av større betydning. Det er altså et krav om sannsynlighetsovervekt for denne bestemmelsen. Dette har også blitt lagt til grunn i senere forarbeider.²⁵

²⁴ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 32, Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 81, Prop.78 L (2010-2011) s. 64

²⁵ Ot.prp.nr.71 (2004-2005) s. 84

Departementet sammenlignet den ulovfestede og en mulig lovfestet bestemmelse, og uttalte i den forbindelse at det stilles relativt strenge krav til den ulovfestede bestemmelsen. Det uttales at forskjellen på bestemmelsene vil dels ligge i kriteriene for anvendelse og dels i omfanget av rettsvirkningen.

I den ulovfestede bestemmelsen må det skattemessige motiv fremtre som *nær enerådende*, og beviskravene til dette motivet vil være nokså store. Det uttales at den ulovfestede normen kun gir grunnlag for gjennomskjæring hvis skattemotivet er «*så å si enerådende, eventuelt bare med et skinn av forretningsmessig begrunnelse*».²⁶ Videre fremheves det at gjennomskjæring på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsnormen i praksis har vært meget sjeldent brukt, da ligningsmyndighetene normalt ikke kan konstatere at skattemotivet er *enerådende* eller *nær enerådende*.²⁷

Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 81 gjengir og legger til grunn uttalelsene om den lovfestede og den ulovfestede gjennomskjæringsbestemmelsen som i Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 32. Etter forarbeidene er det altså selve *bevisvurderingen* som medfører at terskelen er høyere for den ulovfestede regelen. Den lavere terskelen i sktl. §14-90 skulle forenkle behandlingen for ligningsmyndighetene ved at bevisreglene ble enklere.²⁸

Uttalelsen om *enerådende motiv* hevdes å ikke samsvare med terskelen for den ulovfestede regelen.²⁹ Kravet gir uttrykk for en mer restriktiv rettsoppfatning enn det som fremgår av rettspraksis.³⁰ Det gjeldende vilkåret etter rettspraksis er «*hovedsakelig motiv*» og forarbeidenes krav til *enerådende eller nær enerådende* angir en strengere terskel. Intensjonen bak uttalelsen fra departementet var ikke å redegjøre for rettsstillingen de lege lata. Formålet var der-

²⁶ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 32

²⁷ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 30

²⁸ Ot.prp.nr.52 (1995-1996) s. 10

²⁹ Banoun (2002) s. 45

³⁰ Banoun (1998) s. 913 flg.

imot å begrunne behovet for en spesiell gjennomskjæringsregel.³¹ Dette er derfor et moment for ikke å tillegge denne uttalelsen for stor rettskildemessig vekt.

Likevel har Finansdepartementet i senere forarbeid uttalt om sktl. §14-90: «*Departementet holder også fast ved at en slik bestemmelse bør ha en noe lavere terskel for bruk enn den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, og mindre inngripende konsekvenser.*»³² Det sies derimot ikke hva som tilsier at terskelen skal være lavere.

Hvis overdragelsen har hatt en viss forretningsmessig verdi, har ikke Høyesterett gjennomskåret transaksjonen etter ulovfestet rett.³³ Dette legges også til grunn i *Dyvi-dommen*³⁴ og annen underrettspraksis³⁵. Rettspraksis legger dermed en lav egenverdi for transaksjonen til grunn.

I juridisk litteratur blir det uttrykt at terskelen for hva som er tilstrekkelig egenverdi etter den ulovfestede normen kan variere mye etter type transaksjon, type virkninger og grad av lojalitet.³⁶ Men selv om terskelen kan variere, er utgangspunktet at det kan foretas gjennomskjæring etter den ulovfestede normen når de skattemessige forhold i *dominerende grad* utgjør en transaksjons formål.³⁷ Det blir påpekt at det er vanskelig å finne en dekkende benevnelse på terskelen, og at denne må være fleksibel.³⁸

Det er altså klart at terskelen etter sktl. §14-90 er ved ren skattemessig overvekt. Terskelen til den ulovfestede normen må antas å være større enn ren skattemessig overvekt.

Det kan være ulike årsaker til at terskelen er høyere for den ulovfestede bestemmelsen. Et mulig alternativ kan være terskelen for bevisvurderingen, og at det kreves større sannsynlighet enn sannsynlighetsovervekt for at gjennomskjæring kan foretas. Et annet alternativ er at for-

³¹ Banoun (1998) s. 913 flg.

³² Prop.78 L (2010-2011) s. 64

³³ Rt-1997-1580 (62)

³⁴ Rt-2012-1888

³⁵ RG-2005-1606, LB-2005-52689, LB-2002-602

³⁶ Banoun (2003) s. 342 og s. 343

³⁷ Banoun (2003) s. 342

³⁸ Banoun (2003) s. 321

skjellen ligger i selve motivvurderingen; nærmere bestemt hvorvidt motivet skal vurderes ut i fra en objektiv eller subjektiv synsvinkel. En siste mulighet er at forskjellen ligger i at den ulovfestede normen skal ha en formålsvurdering i totalvurderingen, men at dette ikke er et vilkår etter den lovfestede vurderingen.

Det heter i Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 82 at sannsynlighetsvurderingen for sktl. §14-90 må ta utgangspunkt i hva som objektivt fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen. Motivvurderingen etter ulovfestet rett tar derimot utgangspunkt i det subjektive motiv.³⁹ Denne forskjellen kan være årsaken til ulikheten i terskelen.

Vurderingen etter sktl. §14-90 omfatter i utgangspunktet ikke om disposisjonen var i strid med formålet til skattereglene, og kan således ha en lavere terskel for gjennomskjæring. Transaksjonens ikke-skattemessige betydning (egenverdi) og graden av strid med skattelovgivningens formål antas å være sentrale momenter også ved tolkingen av sktl. §14-90.⁴⁰ Dette kan antyde at det «*overveiende motiv*» omfatter noe mer enn grunnvilkåret «*hovedsakelig formål*» og at terskelen for de to bestemmelsene er relativt lik.

Den spesielle gjennomskjæringsbestemmelsen sier ikke uttrykkelig at det skal vurderes hvorvidt disposisjonen var i strid med formålet til skattereglene, og dette nevnes heller ikke i forarbeidene⁴¹ til bestemmelsen. Det er derfor tvilsomt om den lovfestede bestemmelsen også må vurderes etter skattelovgivningens formål. Men det kan anføres at formålet har blitt vektlagt av lovgiver gjennom transaksjons- og selskapsvilkårene i sktl. §14-90, og dermed er innbakt i bestemmelsen.

Vurderingen om terskelen skal være lavere ved de transaksjonstypene som omfattes av sktl. §14-90 er sentralt. Hvis innrettelsesmulighetene er større etter den lovfestede bestemmel-

³⁹ Rt-2006-1232 (50)

⁴⁰ Zimmer (2010) s. 56

⁴¹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005)

sen, kan dette være en begrunnelse for at terskelen bør være lavere, da innrettelsesmulighetene er et hensyn bak gjennomskjæringsreglene. Det finnes et relativt begrenset antall publiserte saker om sktl. §14-90 og om tidligere sktl. §11-7 fjerde ledd, og derfor er det noe usikkert om innrettelsesmulighetene er større ved den lovfestede bestemmelsen. Folkvord mener at bedre innrettelsesmuligheter ikke uten videre er en god begrunnelse for lavere gjennomskjæringsterskel.⁴²

Det er etter dette i teorien noe delt syn på om det er ulik på terskel på vurderingen etter den ulovfestede normen og den lovfestede bestemmelsen. Folkvord⁴³ mener det neppe er stor forskjell på terskelen, mens Zimmer⁴⁴ mener at terskelen etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er lavere.

Det krever en omfattende gjennomgang om det skal være lavere terskel på den lovfestede enn den ulovfestede bestemmelsen, og dette vil ikke bli drøftet inngående i denne oppgaven.

Selv om en skulle legge til grunn at det er en lavere terskel ved den lovfestede normen, er det likevel usikkert hvilke momenter som skiller seg fra hverandre i de to vurderingene. Det har verken i forarbeidene eller i juridisk teori kommet klart frem hva som gir grunnlag for en lavere terskel etter sktl. §14-90.

Det legges til grunn i fremstillingen at det er en lavere terskel for den lovfestede bestemmelsen. Siden vurderingsmomentene og vilkårene i stor grad er like for den lovfestede og den ulovfestede bestemmelsen, vil jeg bruke dommene om den lovfestede normen uten å gå spesielt inn på hvorfor de er anvendbare. Men grunnet usikkerheten rundt hva som gjør at terskelen er lavere, vil oppgavens drøftelser være kritiske til bruk av rettspraksis om den ulovfestede normen spesielt i tilknytning til drøftelsene om motiv, formål og bevisvekten.

⁴² Folkvord (2006) (II) s. 440

⁴³ Folkvord (2006) (II) s. 441

⁴⁴ Zimmer (2010) s. 56

2 Hensyn bak regelen, men spesielt bak vilkåret «overveiende motiv»

2.1 Generelt

I dette kapittelet skal hensynene bak sktl. §14-90 fremstilles. Hensynene deles inn som delkapitler, hvor hensynets betydning for vilkåret «overveiende motiv» også skal presiseres, i den grad dette er mulig for hvert enkelt hensyn.

Gjennomskjæring etter sktl. §14-90 er en betydelig inngripen fra myndighetene. For at en slik inngripen skal kunne foretas, må det være overveiende skattemessige motiver bak transaksjonen. Bakgrunnen for dette vilkåret må ses i lys av blant annet hensynene under.

2.2 Legalitetsprinsippet

Formålet til sktl. §14-90 er å gi veiledning for når formelle forhold og lovtekst skal vike for økonomiske realiteter og formålsbetraktninger.⁴⁵ Et eksempel på en slik fravikelse fra de formelle forhold, er når en transaksjon utad og formelt anses å ha stor forretningsmessig betydning. Men hvis transaksjonen i realiteten kun er motivert av skattemessige forhold, vil den falle inn under sktl. §14-90. På denne måten støtter sktl. §14-90 opp om legalitetsprinsippet, ved at den uttrykker i lovs form når en transaksjon kan gjennomskjæres skattemessig. Likevel kan sktl. §14-90 sies å harmonere dårlig med legalitetsprinsippet, da formuleringene i bestemmelsen er vage og lite forutberegnelige. Rettsanvenderen får dermed stor diskresjonær myndighet, og legalitetsprinsippet svekkes.⁴⁶

⁴⁵ Banoun (2003) s. 98

⁴⁶ Banoun (2003) s. 91

Legalitetsprinsippet i norsk rett anses kun som et utgangspunkt i tolkningen av en bestemmelse. Vekten av legalitetsprinsippet hevdes å være tyngre ved generelle lovtolkningsutsagn enn ved konkrete subsumpsjonsspørsmål. Det er ofte omgåelsesbetraktninger som styrer subsumpsjonen der domstolen ikke gir generelle tolkninger.⁴⁷

2.3 Forutberegnelighet

Det bør avgjøres konkret for hvert enkelt tilfelle hvorvidt forutberegneligheten er beskyttelsesverdig.⁴⁸ Omgåelse er en måte å utnytte lovverket på, og er ofte gjort med et ikke forretningsmessig motiv, og utført på en nøye, gjennomtenkt og kunstig måte. Når skatteyter innretter seg på en så kalkulert og spekulerende måte, fortjener han ikke noe sterkt vern mot skattelegging.⁴⁹ Vilkåret om det «*overveiende motiv*» skal tydeliggjøre at hovedsakelig skattemotiverte transaksjoner ikke skal gi grunnlag for skattefrihet.

En lovfestet omgåelsesklausul dreier seg om en komplisert avveining av hensynet til effektiv og rettferdig beskatning i ulike omgåelsessituasjoner, mot hensynet til forutberegnelighet og rettssikkerhet.⁵⁰ I Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s. 44 skulle behovet for lovfesting av en general-klausul for omgåelse utredes. Det ble fremhevet at en lovfesting var ønskelig ut fra hensynene til skatteyters rettssikkerhet og informasjon, ligningsmyndighetenes arbeid og lovgivers innflytelse. Det ble avvist at bestemmelsen ville svekke forutberegneligheten, innebære økt inn-trengning av sivilrettslige disposisjoner eller stenge for rettsutviklingen. Selv om departementet var enig i denne begrunnelsen for en lovfestet omgåelsesnorm, ble det ikke vedtatt en lovfesting på dette tidspunktet.

Sktl. §14-90 kan sies å svekke forutberegneligheten for skatteyter med hensyn til skattemessige konsekvenser for en transaksjon. Likevel vil dagens ordning med bindende forhåndsuttalelser gjøre at en skatteyter som ønsker å organisere mest mulig effektivt, kan få opprettholdt forutberegneligheten ved å be om en bindende forhåndsuttalelse fra ligningsmyndighetene.⁵¹

⁴⁷ Banoun (2003) s. 89

⁴⁸ Banoun (2003) s. 93

⁴⁹ Aarbakke (1970) s. 8

⁵⁰ Ot.prp.nr.35 (1990-1991) s. 23

⁵¹ Prop.78 L (2010-2011) s. 60

2.4 Preventiv virkning

I forarbeidet til sktl. §14-90 heter det at bestemmelsen skal ha en signalfunksjon og de skal tydeliggjøre at hovedsakelig skattemotiverte transaksjoner ikke skal gi grunnlag for skattefrihet. Bestemmelsen skal virke klargjørende og skal være lettere å forholde seg til enn den ulovfestede normen. På denne måten har lovbestemmelsen en preventiv effekt.⁵²

Den preventive virkningen vises ved at en del skattemotiverte transaksjoner ikke blir gjennomført grunnet sktl. §14-90.⁵³ For en skatteyder vil sannsynligheten for gevinst reduseres ved en mulig gjennomskjæring, og sannsynligheten for oppdagelse og negative sanksjoner vil påvirke skatteyder til å ikke gjennomføre omgåelsen.⁵⁴

2.5 Likhetsstankegangen

Hovedbegrunnelsen for å beskatte omgåelsestilfeller er likhetsprinsippet. Hvis omgåelse medfører at økonomisk like tilfeller ikke blir beskattet likt, oppfylles ikke kravet til horisontal rettferdighet.⁵⁵ Skattesystemets integritet⁵⁶ er også avhengig av likhetsprinsippet.

2.6 Samfunnsøkonomisk betydning

Transaksjoner som utføres uten forretningsmessig begrunnelse, medfører ofte et samfunnsøkonomisk tap. I tillegg vil det å utforme et omgåelsesarrangement medføre bruk av energi som er samfunnsøkonomisk uproduktiv.⁵⁷

⁵² Prop.78 L (2010-2011) s. 64

⁵³ Prop.78 L (2010-2011) s. 60

⁵⁴ Banoun (2003) s. 105

⁵⁵ Banoun (2003) s. 102

⁵⁶ Banoun (2003) s. 87

⁵⁷ Banoun (2003) s. 98

Hvis «*overveiende motiv*» tolkes strengt, vil skatteyterne kunne bli uproduktivt risikoaverse, og dette vil igjen medføre samfunnsøkonomisk tap.⁵⁸ Desto mer sktl. §14-90 klargjøres gjennom rettspraksis, vil risikoaversjonen bli redusert. De bindende forhåndsuttalelsene vil også kunne bidra til en slik reduksjon.

Det er ressurskrevende å håndheve sktl. §14-90, og det reelle motivet for transaksjonen kan være vanskelig å avdekke. Dermed er det samfunnsøkonomisk gunstig at vurderingstemaet i «*overveiende motiv*» tar utgangspunkt i en objektiv vurdering

2.7 Utnyttelse av skatteposisjon

Når man må skatte av overskuddet til et selskap, må det også åpnes for muligheten til å kreve fradrag.⁵⁹ Dette omtales som symmetrihensynet. Ved spesiell gjennomskjæring mister man muligheten til å motregne et overskudd med et tidligere underskudd skatterettslig, dersom motivet for transaksjonen er «*overveiende motivert*» av den generelle skatteposisjonen. Symmetrihensynet modifiseres således av sktl. §14-90.

En utnyttelse av fradragssposisjon krever at den *samme* skattyter har skattepliktige inntekter å føre fradraget mot. Ved fusjon, fisjon og aksjesalg vil skatteposisjoner samles hos en skatteyter. Dersom transaksjonen har en overveiende skattemessig begrunnelse, vil dette være omgåelse etter sktl. §14-90, og transaksjonen kan gjennomskjæres skatterettslig.⁶⁰

I tradisjonell skatterett er benyttelse av underskudd ved transaksjoner underlagt klare beskrankninger gjennom sktl. §14-90. For selskaper underlagt petroleumsskatteloven⁶¹ er det derimot ikke lagt til grunn slike beskrankninger, og selskaper kan overføre skatteposisjoner uten risiko for spesiell gjennomskjæring.⁶² I skatteretten er motivet avgjørende for lovligheten overføring av skatteposisjoner. For selskaper underlagt petroleumsskatteloven er dette momentet uten betydning, dog kan underskuddet kun overføres til andre selskaper som er under-

⁵⁸ Banoun (2003) s. 101

⁵⁹ Sktl. §14-6

⁶⁰ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 32

⁶¹ Petroleumsskatteloven §1

⁶² Petroleumsskatteloven §3 c) tredje og fjerde ledd

lagt petroleumsskatteloven. Disse selskapene har langt høyere skattesatser, og risikoen for tapsbringende virksomhet er langt større. Hensynet til denne særbestemmelsen er å redusere inngangsbarrierer og stimulere til ny aktivitet.⁶³

3 Kort om de andre vilkårene i bestemmelsen

3.1 Skattesubjektet

Skattesubjektet etter sktl. §14-90 er selskap eller andre sammenslutninger som er hjemmehørende i riket.⁶⁴ I forarbeidene til sktl. §14-90 heter det at transaksjoner motivert av å utnytte generelle skatteposisjoner, vil være mest praktisk for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Disse selskapstypene kan gjennomføre spesifikke transaksjoner uten gevinstbeskatning, og vil dermed kunne utnytte generelle skatteposisjoner.

Andre juridiske personer vil også kunne foreta omgåelsestilpasninger. Disse er oppramset i sktl. §2-2 første og andre ledd.

Deltakerlignende selskaper ble innlemmet i bestemmelsen etter at departementet viste at det var behov for en lojalitetsklausul også for denne selskapsformen.⁶⁵ I utgangspunktet er ikke fremførbare underskudd en relevant problemstilling for slike selskaper grunnet at det opereres med deltakerligning. Likevel følger det av nettoligningsprinsippet at avskrivninger beregnes samlet i selskapet. Skattemotiverte transaksjoner i forbindelse med negativ saldo på gevinst og tapskonto eller tom positiv saldo, kan derfor forekomme.⁶⁶

⁶³ Petroleumsskatteloven §3 c) tredje og fjerde ledd.

⁶⁴ Skatteloven §2-2 første og annet ledd

⁶⁵ Prop.78 L (2010-2011) s. 65

⁶⁶ Prop.78 L (2010-2011) s. 65

Gjennomskjæring kan benyttes både der eierstrukturen i det overtakende og overdragende selskapet er lik, men også der denne er forskjellig og endrer seg ved transaksjonen.⁶⁷ Det kan i tillegg gjennomskjæres der kun de indirekte eierforholdene endres. Sistnevnte er typisk for holdingselskaper som kun eier aksjer i et datterselskap, og hvor aksjene i holdingselskapet selges.

3.2 Generell skatteposisjon

Med generelle skatteposisjoner menes posisjoner som ikke har tilknytning til noen særskilt eiendel eller gjeldspost. Slike generelle skatteposisjoner kan deles inn i to hovedgrupper; de som representerer skattefordeler, og de som representerer skatteforpliktelser.

Eksempler på de som representerer skattefordeler, er fremførbart underskudd, negativ gevinst og tapskonto og tom positiv saldo.⁶⁸

Eksempler på det som representerer skatteforpliktelser, er positiv gevinst og tapskonto og tom negativ saldo. En måte å bruke en slik skatteforpliktelse på er å overføre aksjene fra et selskap som har en latent skatteforpliktelse (for eksempel en positiv gevinst og tapskonto), til et selskap som i motsetning til det overdragende selskapet har et skattemessig underskudd, eller som forventes å generere underskudd de påfølgende år.⁶⁹

Bestemmelsen gjelder ikke for skatteposisjoner som er knyttet til en gjenstand, typisk inngangsverdi eller til ervervstidspunkt.⁷⁰

3.3 Transaksjonen

Bestemmelsen omfatter omorganiseringer etter sktl. kapittel 11, eller endret eierforhold som følge av en slik omorganisering eller annen transaksjon.⁷¹ Sktl. kapittel 11 omfatter fusjon og fisjon. Disse har selvstendig betydning i bestemmelsen, da de ikke har som vilkår at eierstruk-

⁶⁷ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 83

⁶⁸ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 79

⁶⁹ Ot.prp.nr.1(2004-2005) s. 79

⁷⁰ Zimmer (2010) s. 56

⁷¹ Skatteloven §14-90

turen må endres. Et slikt eksempel er der et morselskap har to heleide datterselskaper som fusjonerer.⁷²

For de andre transaksjonene må det ha skjedd et endret eierforhold. Et eksempel på dette er aksjesalg. Det er likevel ikke noe krav til at det ytes vederlag ved transaksjonen. Dermed omfatter bestemmelsen også gaver, gavesalg og arv^{73, 74}.

Det er heller ikke krav om at transaksjonen kan gjennomføres uten beskatning, eksempelvis etter fritaksmetoden. For eksempel omfattes tegning av aksjer ved kapitalforhøyelse med skatteutløsende tingsinnskudd, dersom kapitalforhøyelsen endrer eierforholdene i selskapet.⁷⁵

I noen tilfeller kan valget av en transaksjonsform anses som hovedsakelig skattemessig motivert. Etter ordlyden i skatteloven §14-90 er det imidlertid *transaksjonen* som må være skattemessig motivert, og ikke *valget av* eller *typen transaksjonsform*.⁷⁶ Dette er to ulike problemstillinger, som skal løses på forskjellige måter.⁷⁷ Typiske skattemotiverte valg av *transaksjonsform* er ved aksjeoverdragelse i stedet for innmatsoverdragelse. Det vil i en slik situasjon være gunstig med henholdsvis aksjeoverdragelse eller rent innmatsalg avhengig av aksjeprisen sammenlignet med verdien på formuesobjektet.⁷⁸ Vilkåret «*skatteposisjon uten tilknytning til eiendel*» vil ikke være oppfylt, og sktl. 14-90 får ikke anvendelse. Transaksjonen kan derimot være gjenstand for vurdering etter den ulovfestede normen.

⁷² Zimmer (2010) s. 56

⁷³ Zimmer (2010) s. 56

⁷⁴ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 83

⁷⁵ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 83

⁷⁶ Folkvord (2006) (I) s. 446

⁷⁷ Ot.prp.nr.1(2004-2005) s. 75

⁷⁸ Ot.prp.nr.1(2004-2005) s. 75

4 Tolking av vilkåret «*overveiende motiv*»

4.1 Generelt

Det er vilkåret «*overveiende motiv*» som er problemstillingen i oppgaven. Dette vilkåret er ofte vurderingstemaet i omgåelsessaker. Likevel er vurderingen meget konkret, og det kan derfor være krevende å komme frem til klare resultater om innholdet og terskelen for vilkåret. På den annen side er et forutberegnelig vilkår av stor betydning for skatteyster. Fremstillingen beskriver dermed hva innholdet av vilkåret er og dets grenser.

For å ta stilling til hvilke momenter som kan underbygge hvorvidt de generelle skatteposisjonene var det «*overveiende motiv*» for transaksjonen, må man først finne ut av hva som ligger i det skattemessige motiv, og hva som ligger i det ikke-skattemessige motiv. Til slutt må disse motivene veies opp mot hverandre for å drøfte hvilket som er det overveiende motiv av de to. Kapittel 4.3 om bevisvurderingen sier mer om denne bevisvektingen.

I Prp.78 L (2010-2011) s. 60 heter det at det verken ville være praktisk mulig eller formålstjenlig å ha en mer fullstendig opplisting av hvilke momenter som tillegges vekt. Dette synspunktet gjenspeiles også i lovteksten, da det ikke er noen opplisting av momenter som kan vektlegges i vurderingen. Rettspraksis vil dermed være en viktig rettskilde for å kunne forstå hva som kan vektlegges, og rettstilstanden rundt momentene.

4.2 Hva ligger i begrepet «*motiv*» for transaksjonen?

4.2.1 Generelt om vilkåret

Et av vilkårene for at avskjæringsregelen skal komme til anvendelse, er at utsiktene til å kunne utnytte generelle skatteposisjoner er det overveiende «*motiv*» for transaksjonen.⁷⁹

Alminnelig språklig forståelse av ordet «*motiv*» er formålet eller drivkraften til/bak en handling. Spørsmålet er altså hva drivkraften eller formålet bak transaksjonen er for den skatteyster som erverver skatteposisjonen.

⁷⁹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 82

Det skal foretas en *konkret* vurdering av om transaksjonen er motivert av å kunne utnytte generelle skatteposisjoner.⁸⁰

4.2.2 Objektiv eller subjektiv vurdering

Det må videre i fremstillingen vurderes om det er et subjektivt eller objektivt motiv som skal legges til grunn i motivvurderingen.

Skal en objektiv vurdering legges til grunn, vil dette innebære hvordan skatteyters motiv fremstår utad. For å finne ut av det, må en se for seg hvilket motiv en tenkt skatteyder i en tilsvarende situasjon ville hatt. En subjektiv vurdering vil derimot innebære å vurdere hva skatteyder faktisk hadde som motiv i den konkrete saken.⁸¹

Det subjektive og objektive motiv kan eksemplifiseres med *Telenor-dommen*⁸². Selskapet hadde solgt sin aksjepost i et dansk mobiltelefonselskap til et søsterselskap i Telenor-konsernet med tap. Ligningsmyndighetene vant ikke frem med at realisasjonstap ikke var fradragberettiget. Høyesterett la også til grunn at det ikke kunne nektes fradrag etter den ulovfestede omgåelsesregelen. Utad fremsto overdragelsen av aksjene i saken som klart skattemessig motivert. Men retten fikk tilgang til interne notater fra Telenor. Disse tilsa at omorganiseringen av Telenor-konsernet, ønsket om å rendyrke Telenor Communication AS som et eiendomsselskap⁸³, og hensynet til høy kredittverdighet⁸⁴ var av stor betydning for transaksjonen. Retten la betydelig vekt på de subjektive momentene og fant at skattebesparelsen ikke

⁸⁰ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 79

⁸¹ Folkvord (2006) (II) s. 434 og s. 435

⁸² Rt-2006-1232

⁸³ Rt-2006-1232 (52)

⁸⁴ Rt-2006-1232 (53)

var den viktigste grunnen til aksjeovertakelsen.⁸⁵ Dommen viser forskjellen mellom den objektive og den subjektive vurderingen av motivet.

En alminnelig språklig forståelse av ordlyden antyder at det skal gjøres en subjektiv vurdering av motivet.⁸⁶ Motivet til en person kan i utgangspunktet ikke gjøres til en objektiv vurdering. Ulike skatteytere har ulike motiver for like handlinger, og det vil derfor være for generaliserende å legge til grunn motivet til en skatteyter ut fra objektive kriterier. Likevel vil en subjektiv vurdering være krevende, da det vil være bevismessig utfordrende å begrunne hva en skatteyter faktisk har hatt som motiv.⁸⁷

Forarbeidene til sktl. §14-90 uttaler at det skal tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det «*overveiende motiv*» for transaksjonen.⁸⁸ Slik var vurderingen også etter den tidligere sktl. §11-7(4).⁸⁹

Det foreligger ikke høyesterettspraksis om motivvurderingen etter sktl. §14-90, og det er derfor relevant å vise hvordan motivvurderingen er for den ulovfestede bestemmelsen.

Innholdet i motivvurderingen endret seg gjennom rettspraksis for den ulovfestede bestemmelsen. I *Telenor-dommen*⁹⁰ ble det anført fra staten at motivet til skatteyter måtte vurderes rent objektivt. Høyesterett var uenig i statens anførsel og uttalte at utgangspunktet var hva skatteyter antas å ha lagt vekt på. Likevel uttalte retten:

«Dette innebærer imidlertid ikke at den begrunnelse skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Dersom den dominerende

⁸⁵ Rt-2006-1232 (52)

⁸⁶ Skatteloven §14-90

⁸⁷ Ot.prp.nr.72 (1995-1996) s.27

⁸⁸ Ot.prp.nr.72 (1995-1996) s. 72, Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 82 og Prop.78 L (2010-2011) s. 60

⁸⁹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 83

⁹⁰ Rt-2006-1232

*virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor.»*⁹¹

Før *Telenor-dommen*⁹² hadde Høyesterett benyttet formuleringer om at en skatteyder skal bedømmes ut i fra objektive betraktninger.⁹³ Gjems-Onstad stiller seg noe kritisk til om det skjedde et skifte i motivvurderingen etter *Telenor-dommen*. Han mener Høyesterett ikke har gitt klare holdepunkter for et slikt skifte og eventuelt hvor langt dette går.⁹⁴

*Hex-dommen*⁹⁵ og *Dyvi-dommen*⁹⁶, støtter likevel opp om prinsippet som ble lagt til grunn i *Telenor-dommen*. Det subjektive motiv er således utgangspunktet for vurderingen etter ulovfestet rett.

Hvorvidt rettsutviklingen som er skjedd for den ulovfestede normen, også er ment å gjelde for den lovfestede bestemmelsen, vil være et relevant spørsmål.

Da det ikke finnes Høyesterettspraksis om sktl. §14-90, må underrettspraksis legges til grunn. *Caretaker-dommen*⁹⁷ fra Borgarting lagmannsrett er relevant for vurderingen. Saken omhandlet et norsk selskap med datterselskap i USA som deltok i en fusjon med to andre selskaper. Det norske selskapet hadde et fremførbart underskudd på over 70 millioner kroner, mens forringene på datterselskapet var angitt til ca. 28 millioner kroner. Lagmannsretten fant at fusjonen var skattemessig motivert, og det ble foretatt avskjæring etter sktl. §14-90.

⁹¹ Rt-2006-1232 (51)

⁹² Rt-2006-1232

⁹³ Dette ble vektlagt i Rt-1971-264 (*Kielland*) og i Rt-1994-912 (*Hovda*).

⁹⁴ Gjems-Onstad (2012) s. 1091

⁹⁵ Rt-2007-209

⁹⁶ Rt-2012-1888

⁹⁷ LB-2008-186462 (Borgarting lagmannsrett)

I dommen la begge parter til grunn at skattemotivasjonen etter skatteloven §14-90 skulle vurderes rent objektivt. Lagmannsretten viste imidlertid til at det i bestemmelsens forarbeider⁹⁸ uttales at det «*må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv...*» (Understrekingen viser hva som opprinnelig var i kursiv). Lagmannsretten uttalte at forarbeidene kan forstås slik at det objektive ikke er mer enn et utgangspunkt. I dommen fant ikke lagmannsretten det nødvendig å gå nærmere inn på spørsmålet om hva som ligger i forarbeidenes uttalelse.⁹⁹

Det ble videre uttalt at dersom motivasjonen i prinsippet måtte vurderes subjektivt, men hvor skattehensyn objektivt sett har vært hovedmotivet, måtte det være en presumpsjon for at det var tilfellet subjektivt sett også. Lagmannsretten sa også at der skattehensyn objektivt sett har vært hovedmotivet, kreves det særlige omstendigheter for å legge til grunn at skattehensyn likevel *ikke* har vært hovedmotivet.¹⁰⁰

Det sistnevnte momentet i *Caretaker-dommen*¹⁰¹ bygger på det som ble uttalt i *Telenor-dommen*¹⁰². Begge dommene gir uttrykk for at det må presumeres at den subjektive motivasjon har vært å spare skatt, dersom den fremstår slik objektivt sett. Det kan dermed argumenteres for at vurderingen etter den lovfestede og den ulovfestede bestemmelsen er lik, selv om utgangspunktene er forskjellige. Likevel er ikke denne tolkningen i tråd med forarbeidene til sktl. §14-90.

Mye juridisk teori er skrevet før *Telenor-dommen* ble avsagt, og denne teorien har ikke tatt innover seg Høyesterettsdommens vurderinger.¹⁰³

Ettersom det ikke foreligger høyesterettspraksis om den lovfestede bestemmelsen, må forarbeidene tillegges vesentlig vekt i vurderingen. Ordet «*motiv*» er ikke klart nok definert i bestemmelsen til at den kan få betydelig rettskildemessig vekt.

⁹⁸ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 82

⁹⁹ LB-2008-186462 (Borgarting lagmannsrett)

¹⁰⁰ LB-2008-186462 (Borgarting lagmannsrett)

¹⁰¹ LB-2008-186462 (Borgarting lagmannsrett)

¹⁰² Rt-2006-1232 (51)

¹⁰³ Folkvord (2006) (II) s. 434-436, Banoun (2003) s. 309-310

Det må etter de relevante rettskilder, legges til grunn en objektiv vurdering som utgangspunkt i den lovfestede bestemmelsen. Dette skiller seg fra den ulovfestede bestemmelsens utgangspunkt. Kan skattyter derimot påvise at han har hatt forretningsmessige motiver ved transaksjonen, må dette vektlegges i motivasjonsvurderingen. I noen tilfeller kan motivvurderingen være sterkt skjønnspreget fordi de forretningsmessige aspektene er av en slik art at de er vanskelige å vurdere for andre enn skatteyter. Eksempelvis kan dette være hvilken verdi en overføring av et teknisk komplisert patent har for skatteyers virksomhet.¹⁰⁴

Legalitetsprinsippet og effektivitetshensyn kan begrunne forskjellen mellom den lovfestede og ulovfestede motivvurderingen. Det vil ofte være lettere å bevise et objektivt motiv. Da departementets formål med en lovfesting var å forenkle behandlingen for ligningsmyndighetene gjennom at bevisreglene ble enklere, vil den objektive motivvurderingen bidra til det.¹⁰⁵

Resultatet av de to ulike vurderingene trenger imidlertid ikke å ha stor praktisk forskjell. Ved en objektiv vurdering skal man se bort i fra skatteyers subjektive motiv. Der det skal være en subjektiv vurdering, kan bevisvurderingen (i hvert fall ved den alminnelig bevisbyrdevurdering) tyde på at man legger til grunn objektive motiv.¹⁰⁶ Forskjellen vil være der skatteyter kan påvise et subjektivt motiv. Dette vil ha en side mot bevisbyrdereglene som blir omtalt i kapittel 4.2.6.

4.2.3 Årsakssammenheng mellom det skattemessige motiv og virkning

Det er motivet bak transaksjonen, og ikke de faktiske virkningene som er vurderingstemaet i bestemmelsen. Dette kommer blant annet frem klart av ordlyden i bestemmelsen. Hensynet til forutberegneligheten tilsier at de forhold som ikke har virket motiverende, ikke kan få betyd-

¹⁰⁴ Tobiasen (2011) s. 46

¹⁰⁵ Ot.prp.nr.52 (1989-1990) s. 10

¹⁰⁶ Folkvord (2006) (II) s. 413

ning i egenverdivurderingen.¹⁰⁷ I tillegg tilsier effektivitetsnormen at det er motivet som skal vurderes. Effektivitetsnormen går ut på at vridende skatter som regel skaper effektivitetstap. Virkninger som ikke har vært motiverende, har heller ikke virket vridende, og er på denne måten ikke med på å skape effektivitetstap.¹⁰⁸

Ved å vurdere de faktiske virkninger, kan man normalt slutte seg til hva som er det objektive motivet for en transaksjon. Vurdering av motiv og virkninger kan derfor ofte i praksis være sammenfallende.¹⁰⁹

Spørsmålet er om det må være en årsakssammenheng mellom motiv og virkning for at man skal kunne legge vekt på virkningen i den objektive motivvurderingen. Derimot må det ikke være årsakssammenheng mellom motivet og virkningen hvis man kan dokumentere et subjektivt motiv på beslutningstidspunktet.

Spørsmålet kommer på spissen der skatteyters subjektive vurdering av en transaksjons egenverdi viser seg å være gal. Hvis subjektivt motiv kan dokumenteres, må dette legges til grunn uavhengig av de etterfølgende virkningene. Men vurderingen skal i utgangpunktet være objektiv jfr. kap. 4.2.2. Det må da skje en avveining av de objektive og subjektive motivene dersom de er divergerende.

Dette kan illustreres med en skatteyder som subjektivt motiveres av synergieffekter han antar vil inntre ved en fusjon. Transaksjonen har i tillegg skattemessige fordeler, men de tilsiktede synergieffektene er etter hans vurdering klart mer vesentlige enn de gunstige skattemessige virkningene. Det viser seg i ettertid at vurderingen om synergieffektene er feilaktig, og de tilsiktede synergieffektene ikke lar seg realisere. Selv om transaksjonen i ettertid ikke viser seg å ha noen egenverdi (synergieffektene), og dermed kun gir skattefordeler, var den ikke subjektivt skattemessig motivert.¹¹⁰

¹⁰⁷ Folkvord (2006) (II) s. 417

¹⁰⁸ Folkvord (2006) (II) s. 417

¹⁰⁹ Folkvord (2006) (I) s. 440

¹¹⁰ Folkvord (2006) (I) s. 440 og s. 441

Hvis synergieffektene objektivt sett ikke var oppnåelige, taler det for at det kan gjennomskjæres. Men hvis skatteyder har en forsvarlig subjektiv oppfatning, må den avveies mot den objektive vurdering.

Vurderingen tilsier at virkningene av en transaksjon kan brukes som et moment ved den objektive vurderingen av motivet. Dette krever årsakssammenheng mellom motiv og virkning.

4.2.4 Subjektet for motivasjonsvurderingen

Selskap eller sammenslutning som nevnt i skatteloven §2-2 første og annet ledd er subjektet ved motivasjonsvurderingen jfr. kapittel 3.1.

Da utgangspunktet for vurderingen skal være objektiv, vil hvordan selskapets motivasjon fremstår utad være sentral. Om skatteyder kan påvise forretningsmessige motiver ved transaksjonen, skal likevel dette vektlegges i vurderingen jfr. kapittel 4.3

Et selskap kan isolert sett ikke tillegges subjektiv motivasjon. Derfor må den subjektive motivasjonen til de fysiske personene som representerer selskapet legges til grunn, for dermed å komme frem til selskapets (subjektive) motiv gjennom identifikasjon.¹¹¹

Ved fusjon eller oppkjøp av over 90% av aksjene i et selskap, vil det organet som har beslutningsmyndighet i selskapet, også måtte ha det skattemessige motivet. Primært vil dette organet være generalforsamlingen.¹¹² Men styret og administrasjonen kan i kraft av egen myndighet og gjennom fullmakter fra generalforsamlingen, være det beslutningsdyktige organet.¹¹³

¹¹¹ Folkvord (2006) (I) s. 434 og s. 435

¹¹² Aksjeloven og allmennaksjeloven §5-1

¹¹³ Aksjeloven og allmennaksjeloven

Normalt vil den subjektive motivasjonen til eierne, styret, administrerende direktør og ledelsen, være den samme. Men ved divergerende subjektiv motivasjon, må man legge motivasjonen til den formelle beslutningstaker til grunn.

Dokumentasjon av den subjektive motivasjonen vil kunne være avgjørende for vurderingen. Selskaper med store ressurser vil kunne bruke rådgivere som beskriver motivasjonen på en slik måte at det ikke-skattemessige motivet blir mer fremtredende enn det egentlig er.¹¹⁴

Både ved et aksjesalg og ved en fusjon vil begge partene kunne være motivert av en skatteposisjon. Det overdragende selskap, eller selgende aksjonær, vil være motivert av en høyere pris, og det overtakende selskap vil være motivert av selve skatteposisjonen. Likevel er begge parter i utgangspunktet motivert av å utnytte skatteposisjonen, men på ulike måter.

Det må således vurderes om det er det overtakende og/eller det overdragende selskapets motivasjon som skal legges til grunn i gjennomskjøringsvurderingen.

Harboe eksemplifiserer med *Vestlandske vassdrag dommen*¹¹⁵. Han viser til at kjøper hadde utelukkende interesse i skattekreditten. Likevel viser han også til selgers motivasjon, uten å problematisere hvor mye vekt den skal ha, eller om dette har betydning for gjennomskjøringen. Han er klar på at det er identifikasjon mellom selger og det solgte selskapet, men sier ikke klart om det skal være identifikasjon mellom kjøper og selger.¹¹⁶

Risikoen ligger imidlertid kun hos det overtakende selskap, da det er dette som er gjenstand for gjennomskjøring. Det blir ikke rimelig å vektlegge selgers motivasjon.

4.2.5 Må det skje en overdragelse av skatteposisjon ved transaksjonen?

Etter ordlyden i sktl. §14-90 er det tilstrekkelig at utnyttelse av en skatteposisjon er motivet bak transaksjonen. Det stilles i utgangspunktet ikke krav om overdragelse av selve skatteposi-

¹¹⁴ Gjems-Onstad (2012) s. 1091

¹¹⁵ Rt-1996-1189

¹¹⁶ Harboe (2012) s. 247

sjonene.¹¹⁷ Transaksjonen kan være skattemessig motivert selv om de skatteposisjoner som forsøkes utnyttet, holdes tilbake i det overdragende selskapet.¹¹⁸

En sak fra ligningsnemndas klagebehandling ved Oslo ligningskontor¹¹⁹ legger til grunn dette standpunktet. I saken hadde selskap A fremførbart underskudd på 150 millioner kroner. Selskap A solgte innmaten i selskapet til selskap B. A og B var eid av samme aksjonær. Det som var igjen av selskap A etter salget, var i det vesentlige aksjer i flere datterselskaper og det fremførbare underskuddet. Datterselskapene ble overført kort tid etter ved fisjon til selskap B. Et av spørsmålene som oppstod i saken, var om bestemmelsen omfatter fisjoner hvor selve skatteposisjonen ikke overføres, men isoleres i det overdragende selskap. Ligningsnemnda la til grunn at det var likegyldig for vurderingen om det overdragende selskap eller det overtakende selskap satt igjen med skatteposisjonen. Nemnda mente lovteksten ikke inneholder noen slik avgrensning og en begrensning ville gi rom for tilpasninger. Resultatet i ligningsnemnda ble at underskuddet ikke kunne fremføres etter selskapsskatteloven §8-7 nr. 4.

Saken fra ligningsnemnda har liten rettskildemessig verdi, men har betydning som argumentasjonskilde og eksempel.

Dersom man lar skatteposisjonen bli igjen i det oppkjøpte selskap, har man ennå ikke benyttet skatteposisjonen. Men det hevdes at en slik gjennomføring kan være en tilretteleggelse for senere omgåelse, og at forberedelsene i prinsippet må kunne utløse spesiell gjennomskjæring.¹²⁰ Likevel må det antas at jo mindre sannsynlig det er at tilretteleggelsen faktisk blir utnyttet, desto mindre sannsynlig er det at transaksjonen er skattemessig motivert.¹²¹

¹¹⁷ Folkvord (2006) (I) s. 441

¹¹⁸ Folkvord (2006) (I) s. 441

¹¹⁹ Utv-2002-624

¹²⁰ Folkvord (2006) (I) s. 442

¹²¹ Folkvord (2006) (I) s. 443

Problemstillingen må vurderes opp mot hva motivet for transaksjonen var. Hvis det ikke kan bevises subjektive motiv, vil det kunne argumenteres for at en slik transaksjon kan gjennomskjæres.

En tolking som legger til grunn at det ikke er nødvendig med en overføring av skatteposisjonen, antas å harmonere dårlig med hensynene bak bestemmelsen. Hvorvidt en skatteposisjon kan bortfalle før en gjennomført utnyttelse, er dermed ikke entydig.

4.2.6 Bevisbyrden

Norsk skatterett er basert på grunnprinsippet om det mest sannsynlige forhold skal legges til grunn i bevisbyrdevurderingen. Ingen av partene har følgelig en spesiell bevisbyrdeplikt.¹²² Likevel ble det i Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 32 uttalt av departementet at skatteyterne må kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av hovedmotivet de har hatt for en transaksjon. Denne uttalelsen legger til grunn at skatteyteren har bevisbyrden.

Det kommer frem i blant annet *Telenor-dommen* at det er skatteyter som har bevisbyrden for å påvise at skattebesparelsen ikke har vært den overveiende motivasjon for han.¹²³ I *Hovda-dommen* la høyesterett vekt på at skatteyter ikke kunne påvise at aksjesalget har hatt noe annet forretningsmessig formål enn å spare skatt. Skatteyter hadde altså tvilsrisikoen.¹²⁴

I *Dyvi-dommen* sier Høyesterett at det er de vanlige bevisbyrderegler som skal legges til grunn. Retten sier også at dersom den dominerende virkningen av disposisjonen er at skatteyter sparer skatt, er det en sterk presumpsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste motivasjonsfaktor. Det uttales at det er opp til skatteyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktoren for ham.¹²⁵ Det er uklart om Høyesterett har ment å la skatteyter ha tvilsrisikoen.

En nylig avsagt dom i Oslo tingrett la til grunn at skatteyter hadde tvilsrisikoen. Spørsmålet i saken var hvorvidt to skatteposisjoner i form av fremførbart underskudd og ervervet goodwill

¹²² Harboe (2012) s. 328, Banoun (2002) s. 46

¹²³ Rt-2006-1232 (51)

¹²⁴ Rt-1994-912 s. 917

¹²⁵ Rt-2012-188 (42)

kunne avskjæres etter sktl. §14-90. Retten bygget på forarbeidet¹²⁶ sin bevisbyrdevurdering. Det ble uttalt at skatteyder har tvilsrisikoen med tanke på om andre motiv har vært tyngre enn de skattemessige.¹²⁷ Dommen er ikke rettskraftig, og ikke av vesentlig rettskildemessig betydning. Likevel kan den antyde at bevisvurderingen etter §14-90 og den ulovfestede normen er lik.

I juridisk teori er det hevdet at da forarbeidenes uttalelser om bevisbyrde ikke er gjenspeilet i lovteksten, synes de beste grunner tale for bevisbedømmelse etter alminnelige overvektsprinsipper. Det anføres at det er et subsumpsjonsspørsmål og ikke et bevisbedømmelsesspørsmål om vilkåret er oppfylt. Å hevde at det påligger skatteyder å sannsynliggjøre subsumpsjonen, vil da være i strid med lovens ordlyd. Formuleringen i lovteksten indikerer at det er den som påberoper seg bestemmelsen, altså ligningsmyndighetene, som må sannsynliggjøre at vilkåret er oppfylt.¹²⁸

Gjennomgangen av rettskildene viser at det er noe uklart hvilken bevisbyrderregel som skal legges til grunn. Et relevant spørsmål er dermed hva som er forskjellen mellom alminnelige bevisbyrderregler og der skatteyder har bevisbyrden. Folkvord mener det i utgangspunktet ikke er stor praktisk forskjell. Dette viser han ved følgende eksempel: Dersom skatteyder har bevisbyrden, men ikke fremlegger bevis for sitt motiv, vil dommeren etter alminnelige bevisbyrderregler måtte legge til grunn at det ikke foreligger tilstrekkelig egenverdi. Hvis alminnelige bevisbyrderregler skal gjelde, og skatteyderen fortsatt ikke sannsynliggjør at det foreligger egenverdi, vil dommeren også her måtte legge til grunn at det ikke foreligger egenverdi. Folkvord mener derfor at det er vanskelig å se at plassering av bevisføringsbyrden får noen praktisk betydning, utover muligens å kunne være til hjelp for tanken.¹²⁹

¹²⁶ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 72

¹²⁷ Oslo tingrett dom av 20. november 2013, s. 28

¹²⁸ Banoun (2002) s. 42

¹²⁹ Folkvord (2006) (I) s. 437 og s. 438

Det er mulig det bør stilles noe strengere beviskrav ved gjennomskjæring for å gi skatteyder incitament til å sikre bevis for egenverdien ved en transaksjon.¹³⁰ Da rettspraksis er såpass lite konsekvent, vil det være av avgjørende betydning at det ikke foreligger noe spesielt bevisbyrdekrav i ordlyden til sktl. §14-90. Det vil dermed være den alminnelige bevisbyrdevurdering som skal legges til grunn.

4.3 Beisvurderingen

Det heter i bestemmelsen at det må være *sannsynlig* at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det «*overveiende motiv*» for transaksjonen. Forarbeidene sier det er tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt for at utnyttelse av generell skatteposisjon har vært det overveiende motiv.¹³¹ Selv om en viss forretningsmessig begrunnelse kan gis, vil bestemmelsen komme til anvendelse dersom skattemotivet knyttet til fradragsutnyttelse bedømmes å være av større betydning.¹³²

Likevel antas det i Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 30 at det stilles strengere beviskrav etter den ulovfestede regel enn etter bestemmelsen om spesiell gjennomskjæring. Uttalelsen kan hevdes å ikke ha nevneverdig rettskildemessig vekt, da forarbeidet ikke er til den ulovfestede normen.¹³³

Beisvurderingen må ikke forveksles med den tidligere omtalte bevisbyrden som tar utgangspunkt i det alminnelige overvektprinsippet. Sammenhengen mellom disse kan illustreres ved at det i vurderingen etter sktl. §14-90 må kunne bevises med minst 51% overvekt at det forelå 51% motiv.¹³⁴

¹³⁰ Folkvord (2006) (II) s. 415

¹³¹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 84, Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 72

¹³² Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 32

¹³³ Folkvord (2006) (II) s. 415

¹³⁴ Gjems-Onstad (2012) s. 1103

4.4 Skatteposisjonen

4.4.1 Verdifastsettelse

4.4.1.1 Vurdering av skattefordelens verdi

For å komme frem til skattefordelens verdi må det legges til grunn nettoverdi for skatteposisjonen. Et eksempel på dette er der selskap A har et fremførbart underskudd på 10 millioner kroner. Selskap A fusjonerer med selskap B. Selskap B kan dermed benytte seg av underskuddsposisjonen til selskap A. Verdien på skattefordelen selskap B får, er 27% av 10 millioner kroner. Siden selskap B utligner underskuddet med overskuddet, slipper han å betale 27% av 10 millioner kroner.

I utgangspunktet er skattefordelen verdt 27% av 10 millioner kroner. Men forhold som når mottaker tidsmessig får brukt underskuddet, tilsier at skattefordelen kan ha en annen verdi. Neddiskonteringstid og rente vil kunne påvirke verdien.

Det foreligger lite rettspraksis som har tydelige uttalelser om verdsettelse av skatteposisjonen. I Utv-2008-1259 går tingretten noe inn i problemstillingen. Saken gjaldt spørsmål om en transaksjon var overveiende skattemessig motivert, og om vedtak om avskjæring av bruk av det fremførbare underskuddet var gyldig. Det fremførbare underskuddet var på 200 millioner kroner. Retten mente det var riktig å legge til grunn den nominelle verdi av skattefordelen slik den objektivt fremsto på avtaletidspunktet. Dette var 56 millioner kroner. Deretter uttalte retten at beløpet måtte neddiskonteres, da det ikke ville være mulig å benytte hele det fremførbare underskuddet første året. Selskapet hadde benyttet 20 millioner kroner av underskuddet det første året, noe som gav en skattefordel på 5,5 millioner kroner. Retten uttalte: «*Selv om man foretar en neddiskontering av beløpet i det man hensyntar at det må brukes over noen år, er den reelle skattemessig verdi betydelig.*»

Saksøker hadde i sin anførsel lagt vekt på at det var risiko for skattelovendringer og at den øvrige virksomheten i konsernet ville gå dårlig og ikke gi overskudd. Han mente at dette medførte så stor usikkerhet til om man kunne utnytte underskuddet, at den skattemessige for-

delen måtte settes lavt. Retten viste da til konsernets overskudd over årrekker, og at ingen forventinger tilsa at dette skulle snu. Retten sa videre at «*Selv om en ikke kan legge til grunn at det ville være mulig å benytte det fremførbare underskuddet fullt ut de nærmeste årene tilsier en objektiv vurdering at en betydelig del av det ville kunne unyttes.*»

Dommen viser at verdien av skattefordelen må neddiskonteres. Men å beslutte den tidsmessige neddiskonteringen av et skattemessig underskudd kan være diskutabelt. Budsjetter, historisk lønnsomhet og lignende kan imidlertid være tydelige holdepunkter.

En gjennomskjæringsrisiko vil kunne påvirke kjøpers verdivurdering av skattefordelen. Hvis en skatteyder prislegger en transaksjon med gjennomskjæringsrisikoen som en del av verdifastsettelsen, vil dette kunne antyde at transaksjonen ligger nært opp mot å være overveiende skattemessig motivert, og at skatteyder er innforstått med det. Men det paradoksale er at ved høy gjennomskjæringsrisiko, vil heller ikke kjøper betale mye for skatteposisjonen.

4.4.1.2 Betydningen av skatteposisjonen for overdragende og overtakende selskap

Et typisk eksempel på en gjennomskjæringssituasjon er at aksjene i et selskap med generelle skatteposisjoner selges til et selskap som er *bedre stilt enn selger til å utnytte posisjonene*.¹³⁵ Hvorvidt det er et krav om at det overtakende selskap må være bedre stilt enn det oppkjøpte selskap for at skatteposisjonen skal anses som overveiende, er ikke klart etter forarbeidene.¹³⁶ Det må likevel drøftes om dette momentet har betydning for vurderingen av «*overveiende motiv*».

For å se hvilket selskap som er best stilt til å benytte en skatteposisjon, må det tas stilling til både det oppkjøpte selskaps mulighet og det overtakende selskaps mulighet til å benytte den.

I forarbeidene til sktl. §11-7 fjerde ledd sies det at «*I tilfeller der selskapet med fradragposisjonen selv må anses å ha gode utsikter til inntjening som kan dekke opp fradraget i løpet av kort tid, vil vilkårene for å anvende bestemmelsen normalt ikke være oppfylt. Fusjonen eller*

¹³⁵ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 83

¹³⁶ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 79 flg.

*fisjonen vil da ikke være vesentlig for å oppnå vanlig fradragsutnyttelse».*¹³⁷ Som nevnt skal sktl. §14-90 vurderes på samme måte som sktl. §11-7 fjerde ledd.¹³⁸

Liland tolker det nevnte forarbeidet¹³⁹ slik at vurderingen av kravet til skattemessig motiv ved kjøp av tomme morselskap skal skje ut fra det oppkjøpte konserns utsikter til inntjening.¹⁴⁰ Han eksemplifiserer dette med der et datterselskap i konsernet har gode utsikter til inntjening og dette kan dekke opp morselskapets underskuddsposisjon i løpet av kort tid. Motivet for et oppkjøp av et slikt konsern vil kun være en fremskyndet utnyttelse av underskuddsposisjonen. Det oppkjøpte selskapet kunne i en slik situasjon utnyttet underskuddet uavhengig av oppkjøpet. Liland mener at en slik fremskyndet utnyttelse av underskuddet til morselskapet ikke i seg selv kan begrunne at skatteposisjonen var det overveiende motiv.¹⁴¹

Selv om det overtakende selskapet er bedre stilt enn det overdragende selskapet til å benytte skatteposisjonen, vil dette ikke være nok for bortfall av posisjonen etter sktl. §14-90. Det kreves i tillegg *«overveiende motiv»*. Hvis det overdragende selskap har eiendeler og virksomhet gjennom ett eller flere datterselskaper, vil det også foreligge forretningsmessige motiver for ervervet. De forretningsmessige motivene må da veies opp mot det forhold at det ervervende selskap eller konsern eventuelt er bedre stilt enn selgers til å utnytte morselskapets underskudd.¹⁴²

I Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 83 heter det at en overføring av aksjepost normalt ikke vil gi grunnlag for avskjæring dersom det ervervende selskapet ikke etableres innenfor samme konsern. Dette er begrunnet i at det ervervende konsern ikke kan benytte seg av underskuddsposisjonen hvis ikke det ervervede selskap blir en del av konsernet. Det kan senere legges til rette

¹³⁷ Ot.prp.nr.71(1995-1996) s. 32

¹³⁸ Prop.78 L (2010-2011) s. 64

¹³⁹ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 32

¹⁴⁰ Liland (2011) s. 231

¹⁴¹ Liland (2011) s. 232

¹⁴² Liland (2011) s. 232 og s. 233

for en slik inntektsutjevning, men det vil være naturlig at dette må vurderes i forbindelse med den senere transaksjonen. Men da må den tidligere transaksjonen kunne tas i betraktning ved bedømmelsen av om det foreligger tilstrekkelig skattemessig motivasjon.

Hvorvidt det tale om en skatteforpliktelse eller skattefordel er av betydning. For transaksjoner som involverer selskaper med skatteforpliktende generelle skatteposisjoner, må det vurderes om det ved transaksjonen etableres en bedret mulighet til å avregne disse mot posisjoner som representerer fordeler eller løpende underskudd.¹⁴³ Vurderingen er motsatt ved en skattefordel.

Skatteposisjonen og den skattemessige motivasjon er etter dette avhengig av hvilken mulighet det oppkjøpte selskap har til å benytte skatteposisjonen selv, og hvorvidt det overtakende selskap har mulighet til å benytte skatteposisjonen.

4.4.1.3 Skattemessig merverdi

Det kan tenkes at en fusjon eller fisjon er skattemessig motivert uten at den stiller skatteyter i en bedre skattemessig posisjon enn han ville vært uten transaksjonen.¹⁴⁴

Det har blitt hevdet i juridisk teori at det er en forutsetning for spesiell gjennomskjæring at transaksjonen har hatt *til hensikt* å stille skatteyter i en *bedre* skattemessig posisjon enn om transaksjonen ikke var gjennomført. Dette er en innskrenkende tolkning av bestemmelsens ordlyd. Juridisk teori tilsier at vurderingstemaet til sktl. §14-90 er hvorvidt de skattemessige *merverdier* har virket motiverende.¹⁴⁵

*Aker Maritime dommen*¹⁴⁶ og *Bekkestua Eiendom dommen*¹⁴⁷ tilsier at vurderingene er noe avvikende enn hevdet i den nevnte juridiske teori.

¹⁴³ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 83

¹⁴⁴ Folkvord (2006) (II) s. 444

¹⁴⁵ Folkvord (2006) (II) s. 444

¹⁴⁶ Rt-2004-1331

¹⁴⁷ RG-2005-1605 (Borgarting lagmannsrett)

I *Aker Maritime dommen*¹⁴⁸ gjaldt saken salg av et heleid datterselskap mellom to konsernselskaper med deretter fusjon. Overdragelsen til datterselskapet ble blant annet vurdert som utelukkende skattemotivert. Aker Maritime gjorde gjeldende at det var urimelig å foreta gjennomskjæring i et tilfelle der tilsvarende resultat kunne vært oppnådd ved en søknad om skattelempning. Høyesterett uttalte mot dette: «*En skatteyder må som regel finne seg i å bli vurdert ut fra de disposisjoner som faktisk er gjennomført.*» Likevel sier Høyesterett: «*Situasjonen kunne kanskje vært en annen dersom et identisk resultat med sikkerhet ville vært oppnådd med en slik søknad.*»¹⁴⁹ Den sistnevnte uttalelsen antyder at den alternative måten å oppnå skattelemping på var såpass usikker at den ikke kunne legges til grunn ved spørsmålet om merverdi.

I *Bekkestua Eiendom*¹⁵⁰ ble dette synspunktet om at det ikke er behov for merverdi fulgt opp. Saken gikk ut på at Bekkestua Eiendom (heretter BE), som tidligere hadde kjøpt opp samtlige aksjer i Rosenkrantzborg (heretter RBK), fusjonerte med datterselskapet. RBK hadde et fremførbart underskudd på ca. 11,5 millioner kr. Spørsmålet var om fremføring av RBKs underskudd.

Tingretten hadde uttalt at fusjonen ikke kunne være skattemessig motivert da den samme fordel kunne vært oppnådd ved en videreføring av selskapene hver for seg i et konsernforhold.¹⁵¹ Lagmannsretten mente derimot at ligningsmyndighetene må foreta sin skattemessige vurdering ut fra de faktiske transaksjoner som er foretatt, og ikke ut fra alternative handlingsmåter. Transaksjonen syntes her å være skattemessig motivert uten at den stiller skatteyder i en bedre skattemessig posisjon enn hva han ville vært uten transaksjonen. Likevel kom lagmannsretten til at transaksjonene i tillegg til å være skattemessig motivert også var reelt motivert i forretningsmessige, eiermessige og selskapsrettslige forhold. Retten kom under betyde-

¹⁴⁸ Rt-2004-1331 (55)

¹⁴⁹ Rt-2004-1331 (55)

¹⁵⁰ RG-2005-1605 (Borgarting lagmannsrett)

¹⁵¹ RG-2005-1605 (Borgarting lagmannsrett)

lig tvil til at utnyttelse av skatteposisjonen ikke var det overveiende motiv, og ligningen ble opphevet.

Tingretten må i saken om *Bekkestua Eiendom* anses å ha et plausibelt argument. Det kan hevdes at skatteyder ikke har skattemessig motiv hvis han kan oppnå den samme skattefordelen uten å gjennomføre transaksjonen. Det må anses sannsynlig at det er andre fordeler som gjør at han ønsker å gjennomføre den konkrete transaksjonen.

I *Monsun og Caman*¹⁵² hadde lagmannsretten den samme holdningen til spørsmålet som tingretten i *Bekkestua Eiendom*. Saken gjaldt noe forenklet et selskap delt ved fisjon. Det ble avtalt at et opparbeidet underskudd på ca. 250 millioner kroner skulle deles mellom de fisjonerte selskapene. Lagmannsretten uttalte om utnyttelsen av det fremførbare underskuddet:

«Lagmannsretten er enig med staten i at en skattyter ikke kan kreve å bli lignet på grunnlag av andre skattemessige disposisjoner enn de som faktisk er foretatt. Men når loven gir anvisning på at man skal finne fram til hva som har vært hovedmotivet for disposisjonen, må det få betydning for den skattemessige vurderingen at delingen kunne vært gjennomført uten at konsernsituasjonen ble endret og dermed uten at retten til å benytte underskuddet etter konsernbidragsreglene bortfalt.»

Lagmannsretten uttalte at den samlede fusionsprosessen ikke ble drevet frem av noe motiv om å oppnå noen bedre skattemessig posisjon enn man allerede hadde. Resultatet ble at selskapet fikk benytte det fremførbare underskuddet.

Synspunktet om merverdi blir også lagt til grunn i *Ventelo*¹⁵³. Saken gjaldt saken spørsmål om morselskap hadde ettergitt gjeld overfor datterselskap og om retten til å fremføre ligningsmessig underskudd var redusert tilsvarende. Det var også spørsmål om fusjonen mellom Ventelo og dets heleide datterselskap Netnet hadde som overveiende motiv å utnytte skatteposisjonen i det innfusjonerte datterselskapet. Lagmannsretten kom til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring. Det ble uttalt at fusjonen ikke var en nødvendig forutsetning for å kunne oppnå

¹⁵² LB-2002-602

¹⁵³ LB-2011-46255

de skattemessige fordeler av underskuddet i datterselskapet Netnet. Det ble vektlagt at Ventelo eide samtlige aksjer i Netnet før fusjonen, og kunne gi konsernbidrag til Netnet med skattemessig virkning.

Alt i alt er rettspraksis tvetydig med tanke på om det må foreligge en merverdi av skatteposisjonen ved transaksjonen. Likhets hensyn og effektivitetsnormen kan tale for at det skal legges vekt på hvorvidt det har vært en merverdi. Reelle hensyn kan også tale for at det vil være merverdien ved en transaksjon som er motivet til en skatteyter. Aker Maritime den eneste høyesterettsdommen som omtaler problemstillingen. Det kan hevdes at synspunktet om merverdi er satt under tvil gjennom fokuset på selve transaksjonen isolert sett. Likevel kan det antas at uttalelsen til Høyesterett i Aker Maritime er rettet konkret til den saken, og ikke er av prinsipiell art. Konklusjonen må etter dette være at det er merverdien ved transaksjonen som må ha virket motiverende.

4.4.2 Verdsettelsestidspunktet for skatteposisjonen

Fastsettelse av tidspunkt for verdiberegningen av skattefordelen er avgjørende for vurderingen av «*overveiende motiv*». Alternativene for verdsettelsestidspunkt må anses å være på transaksjonstidspunktet, beslutningstidspunktet, eller vedtaks- eller domstidspunktet.

Verken ordlyd eller forarbeider behandler problemstillingen. Det er også lite rettspraksis om temaet. Men i Utv-2008-1259 tar tingretten standpunkt til verdsettelsestidspunktet. Retten mente det var riktig å legge til grunn den nominelle verdien av skattefordelen slik den objektivt sett fremsto på avtaletidspunktet.

Reelle hensyn taler for at verdsettelsestidspunktet av skattefordelen og av de ikke-skattemessige fordeler er samtidig. Det tas derfor ikke nærmere standpunkt til verdsettelsestidspunktet før i punkt 4.9.

4.4.3 Utenlandske skatteposisjoner

Det må også stilles spørsmål om utenlandske skattefordeler skal være en del av de skattemessige forhold. Dette spørsmålet kom opp i *Hydro Canada dommen*¹⁵⁴. Saken omhandlet Norsk Hydro ASA sitt krav på fradrag i inntekten for tap ved salg av aksjer fra et utenlandsk datterselskap til et annet. Flertallet (dissens 3-2) fant at det forelå et endelig konstaterbart tap, da overdragelsen hadde medført at Hydro mistet kontrollen over aksjonærrettighetene i Hydro Canada. Høyesterett kom enstemmig til at en uavhengig dansk skattefordel ikke skulle regnes som et skattemessig forhold etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Transaksjonen ble etter en helhetsvurdering ikke ansett som illojal, og det forelå ikke grunnlag for gjennomskjæring.

Flertallet uttalte at formålet med gjennomskjæringsregelen er å beskytte fundamentene for norsk skatt, og at det derfor må være et vilkår for gjennomskjæringen at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare norsk skatt.¹⁵⁵ Det ble også fremhevet at det i forhold til dansk rett forelå en helt lojal tilpasning til skattereglene. Men både flertallet og mindretallet holdt det åpent om det skulle stille seg annerledes dersom transaksjonen hadde karakter av omgåelse også etter utenlandske regler.¹⁵⁶ Konklusjonen i dommen ble at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring.

Utenlandske skatteposisjoner er altså ikke et skattemessig forhold etter den ulovfestede regelen. Det må hevdes at en slik posisjon må behandles likt etter sktl. §14-90.

4.4.4 Krav til størrelse på skatteposisjonen

Det kan også stilles spørsmål om det kun er skattefordeler av en viss størrelse som omfattes av den spesielle gjennomskjæringsbestemmelsen. Avveiningen av transaksjonens egenverdi mot skattefordelen innebærer at kravene for gjennomskjæring sjelden vil være oppfylt i saker der skattefordelen er liten. Videre vil det av prosessøkonomiske grunner sjelden bli foretatt gjennomskjæring ved uvesentlige skattefordeler.¹⁵⁷

¹⁵⁴ Rt-2002-456

¹⁵⁵ Rt-2002-456 s. 467

¹⁵⁶ Rt-2002-456 s. 468 og s. 471

¹⁵⁷ Banoun (2003) s. 313-314

4.5 Ikke-skattemessig motivasjon – Egenverdivurderingen

4.5.1 Fastleggelse av de ikke-skattemessige forhold

For å ta stilling til hva som er det «*overveiende motiv*» for en transaksjon, må det klargjøres hva den ikke-skattemessige motivasjon for transaksjonen er. Dette kalles gjerne transaksjonens egenverdi. Dette er kun et hjelpebegrep, da vurderingstemaet er motivasjonen.¹⁵⁸

Egenverdikravet kommer ikke frem i lovteksten til sktl. §14-90. Men i forskrift om bindende forhåndsuttalelser¹⁵⁹ heter det at en slik anmodning skal avvises hvis den planlagte disposisjonen anses å ha liten egenverdi.¹⁶⁰

I lovteksten til sktl. §14-90 heter det at «...*det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen...*». Bestemmelsen angir på denne måten momentene i egenverdivurderingen ved en negativ avgrensning. Alle andre momenter enn hensynet til utnyttelse av skatteposisjoner som mangler tilknytning til eiendel eller gjeldspost, skal etter bestemmelsens ordlyd vektlegges i verdivurderingen.¹⁶¹

I forarbeidene blir det fremhevet at transaksjonene skal ivareta næringslivets behov for å organisere næringsvirksomhet på den til enhver tid mest hensiktsmessige måte ut ifra bedriftsøkonomiske vurderinger.¹⁶² Overveiende bedriftsøkonomiske motiver gjør at transaksjonen ikke anses å være omgåelse.¹⁶³

¹⁵⁸ Folkvord (2006) (I) s. 450

¹⁵⁹ Forskrift om bindende forhåndsuttalelser i skatte og avgiftssaker (2005) § 7, tredje ledd

¹⁶⁰ Banoun (2003) s. 299

¹⁶¹ Folkvord (2006) (I) s. 447

¹⁶² Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 29

¹⁶³ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 32

Folkvord viser til dansk teori som nevner at endring av konsernstruktur for å innrette seg i forhold til utdelingsbegrensninger, ansvarsbegrensninger og posisjonering i forhold til generasjonsskifte er eksempler på godtatte forretningsmessige hensyn.¹⁶⁴ Disse hensynene må også anses legitime etter egenverdivurderingen i norsk rett, både etter den lovfestede og ulovfestet rett.¹⁶⁵ Folkvord mener likevel at et ønske om å opprette en skattemessig gunstig konsernstruktur ikke er en godtakbar forretningsmessig begrunnelse.¹⁶⁶

Ikke-skattemessige forhold er terminologisk et videre begrep enn forretningsmessige forhold og kan omfatte også personlige forhold.¹⁶⁷ Lovteksten stiller ikke krav til at de ikke-skattemessige forhold må være av direkte driftsøkonomisk art.¹⁶⁸ *Monsun Camana*¹⁶⁹ omtaler problemstillingen. Saken gjaldt adgang til å fremføre underskudd etter fisjon etter selskaps-skatteloven §8-7 nr. 4. Det var to familier som eide konsernet og de besluttet å skille lag og dele konsernet seg imellom, blant annet gjennom fisjoner. Retten uttalte:

«Etter lagmannsrettens mening må også et ønske om å dele en virksomhet, for eksempel fordi eierne er uenige om hvordan virksomheten skal drives i framtiden, kunne anses som et skatterettslig legitimt motiv selv om delingen i seg selv ikke behøver å være driftsøkonomisk gunstig, ja selv om den ut fra et økonomisk synspunkt må anses som ufornuftig. At denne typen praktiske eller ikke-økonomiske motiver, som for eksempel behovet for et generasjonsskifte, kan anses som skatterettslig legitime, er det støtte for i Grecon-avgjørelsen, Rt-1974-1184.»

Resultatet i dommen ble at det var adgang til å fremføre underskuddet.

Lagmannsretten anser altså personlige forhold som en del av de ikke-skattemessige forhold. Selv om forarbeidene kun taler om bedriftsøkonomiske fordeler, må det antas at denne oppramsingene ikke er uttømmende. Sktl. §14-90 er regulert med en negativt avgrensning, og må derfor hevdes å være åpen for en slik tolkning.

¹⁶⁴ Folkvord (2006) (II) s. 430, med videre henvisning til Serup (2003) s. 270 flg.

¹⁶⁵ Folkvord (2006) (II) s. 430

¹⁶⁶ Folkvord (2006) (II) s. 430

¹⁶⁷ Banoun (2003) s. 315

¹⁶⁸ LB-2002-602 (Borgarting lagmannsrett)

¹⁶⁹ LB-2002-602 (Borgarting lagmannsrett)

Spørsmålet om eiendelenes karakter og deres omsettelighet, vil kunne være et argument for at nettopp disse eiendelene har vært motiverende for transaksjonen.¹⁷⁰

Andre forhold som kan være av betydning i en transaksjon er effekten av annen lovgivning, som arbeidsrett, miljørettslig, konkurranserettslig eller konsesjonsregler. Om slike forhold kan medføre at transaksjonens ikke-skattemessig verdi er tilstrekkelig, er ikke avklart gjennom rettspraksis.¹⁷¹

4.5.2 Verdifastsettelse

4.5.2.1 Netto-eller bruttobegrep?

En transaksjon vil normalt ha både positive og negative verdielementer. Det er uenighet i teorien om et netto- eller bruttobegrep skal legges til grunn for beregningen egenverdien. Ved en nettovurdering skal de ikke-skattemessige negative verdielementene trekkes fra de ikke-skattemessige positive verdielementene. En bruttovurdering av egenverdien skal omfatte de ikke-skattemessige verdiene, uavhengig om de er positive eller negative.

En nettoverdivurdering vil dermed ha lavere verdi enn en bruttoverdivurdering. Om nettoverdivurderingen legges til grunn, blir det dermed en strengere omgåelsesnorm. Betraktes transaksjonen etter bruttoverdivurderingsprinsippet, vil også forhold som taler mot gjennomføringen av en transaksjon (ulempen) bidra til å gi, ikke svekke, en transaksjons egenverdi.¹⁷²

Spørsmålet er ikke klart avklart i rettspraksis, og juridiske forfattere har ulike meninger om denne problemstillingen. Nyere høyesterettspraksis skiller sjelden mellom positive og negative virkninger når den viser til *forretningsmessig verdi* eller *egenverdi* i dommer basert på den

¹⁷⁰ Saksøker anførte dette i dom av Oslo tingrett avsagt 15. mai. 2005

¹⁷¹ Banoun (2003) s. 316

¹⁷² Folkvord (2009) s. 169 og s. 170

ulovfestede norm.¹⁷³

Hydro Canada dommen er derimot et eksempel på at Høyesterett vurderer problemstillingen.¹⁷⁴ I saken fremholdt staten at det ved vurderingen av hvilke virkninger disposisjonen har hatt utover de skattemessige, først og fremst måtte legges vekt på de ønskede virkninger. Dette var flertallet ikke enig i. Flertallet (3-2) uttalte «...*det må ved vurderingen av virkningene av disposisjonen også legges vekt på virkninger som har karakter av ulemper for skatteytelsen.*» «*Ved totalvurderingen av om disposisjonen fremstår som illojal i forhold til skattereglenes formål må imidlertid ønskede virkninger tillegges større vekt enn virkninger som oppfattes som ulemper.*»¹⁷⁵

Mindretallet uttrykte: «*Når man er ute etter å kartlegge transaksjonens realitet for skatteytelsen, er det etter min mening liten grunn til å se bort fra de ulemper denne har måttet pådra seg i sakens anledning.*» Mindretallet sier videre at de uønskede virkningene i saken var mer av formell art og lite tyngende. De uønskede virkningene kunne derfor ikke tillegges særlig betydning.¹⁷⁶

Både flertallet og mindretallet uttrykte indirekte at en bruttoverdivurdering skulle legges til grunn for verdifastsettelsen av egenverdien. Flertallet mener ulempene må ha mindre vekt i verddivurderingen, mens mindretallet ikke uttaler seg like prinsipielt, men ut i fra mer konkrete holdepunkter i denne saken. Som tidligere nevnt (kap.4.4.3) var det enstemmighet om at den danske skattefordelen ikke var en skattemessig fordel av betydning for norsk gjennomskjæring. Deres uenighet besto i hvilken vekt de andre forretningsmessige hensyn skulle ha, som eksempelvis de handelspolitiske formål og hensynet til den organisatoriske sammensetningen. Slik kom flertallet og mindretallet til ulikt resultat.

I *Hex-dommen*¹⁷⁷ går Høyesterett lengre enn i flertallet i *Hydro Canada dommen*¹⁷⁸ med tanke på vekten av ulempene i egenverdivurderingen. Saken gjaldt spørsmål om anvendelse av den

¹⁷³ Gjems-Onstad (2012) s. 1093

¹⁷⁴ Rt-2002-456

¹⁷⁵ Rt-2002-456 s. 468

¹⁷⁶ Rt-2002-456 s. 472

¹⁷⁷ Rt-2007-209

ulovfestede gjennomskjæringsregelen ved fastsettelse av personinntekt for hovedaksjonærer i to selskaper som var krysseiet. Høyesterett kom til at skattebesparelsen fremsto som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen. Etter en totalvurdering ble det ansett stridende mot skattereglenes formål å legge krysseierskapsavtalen til grunn for beskatningen.

«Det at et forsøk på å omgå skatterettslige regler gir visse ulemper, kan ikke redde omgåelsesforsøket fra gjennomskjæring.», uttales det i *Hex-dommen*.¹⁷⁹ Høyesterett uttrykker altså at det er en nettoverdivurdering som skal legges til grunn. Retten setter det på spissen ved å eksemplifisere at ulemper ved en transaksjon ikke kan være utslagsgivende for om transaksjonen er skattemessig eller ikke-skattemessig motivert.

I begge e er spørsmålet om ulemper tatt med i totalvurderingen etter den ulovfestede bestemmelsen. Egenverdivurderingen er en del av totalvurderingen etter den ulovfestede normen. Selv om sktl. §14-90 ikke består av en totalvurdering, er egenverdien en del av motivvurderingen også i denne bestemmelsen. Problemstillingen om brutto- eller nettoverdi for verdifastsettelsen av egenverdien, må derfor antas å være lik etter den lovfestede og ulovfestede regelen.

I *Nagell-Erichsen dommen*¹⁸⁰ uttalte førstvoterende seg i retning av at en ekstra rentekostnad på grunn av skattetilpasningen, var en negativ bedriftsøkonomisk effekt som bidro til å fremheve skattemotivet. Høyesterett legger altså til grunn en nettoverdivurdering. Høyesterett uttaler i dommen:

«Rentekostnadene kan under de foreliggende omstendigheter ikke gi overføringen tilstrekkelig egenverdi. Det er snarere slik at rentekostnadene er en ulempe som sier at låneopptaket og den etterfølgende investeringen i Timothy AS ikke hadde noe annet siktemål enn å redusere arveavgiften.»

¹⁷⁸ Rt-2002-456

¹⁷⁹ Rt-2007-209 (53)

¹⁸⁰ Rt-2006-1199 (66)

Zimmer er av den oppfatning at alle ikke-skattemessige virkninger må tas i betraktning i vurderingen av egenverdi, også ulempene. I *Hydro Canada dommen*¹⁸¹ var Zimmer voterende for mindretallet som talte for bruttoverdivurderingen. Zimmer mener at Høyesterett gikk for langt i *Hex-dommen*^{182 183}.

Folkvord mener derimot at det skal legges til grunn en nettoverdi i verdivurderingen. Han mener at en skatteyter aldri lar seg motivere av ulemper, og at for å oppveie for ulemper må de skattemessige positive virkningene være desto sterkere. Ulemper forsterker altså skattemotivet.¹⁸⁴

Nettosynspunktet kan illustreres ved at to produksjonsbedrifter fusjonerer grunnet produksjonsrasjonalisering. Likevel vil det være store kostnader ved fysisk flytting av det ene selskapet. Hvis egenverdien skal beregnes som et nettoverdi, vil disse inntektene og kostnadene utligne hverandre, slik at det i verdifastsettelsen ikke foreligger noen egenverdi. Fusjonen vil være gunstig ettersom selskapet som skal flyttes, har et fremførbart underskudd som neppe kan anvendes uten fusjonen. Fusjonen vil dermed være skattemessig motivert og mangle tilstrekkelig egenverdi.¹⁸⁵

Det kan hevdes at en bruttoverdivurdering kan ha uheldige konsekvenser. Et eksempel er der en transaksjon kun gir en skattemessig fordel og andre negative verdielementer. Hvis de negative verdielementene er større enn skattefordelen, vil transaksjonen anses å være ikke-skattemessig motivert. Zimmer mener da at disse negative verdielementene gjør at transaksjonen har en egenverdi. Men hva er egentlig begrunnelsen til at kjøper vil gjennomføre en transaksjon med kun negative verdielementer? Det må anses sannsynlig at kjøper da er hovedsakelig skattemessig motivert.

Etter gjennomgåelsen av de ulike rettskilder er det ingen entydig praksis for om det er brutto- eller nettoverdien som skal legges til grunn i egenverditesten. Gjennomskjæringsbestemmel-

¹⁸¹ Rt-2002-456

¹⁸² Rt-2007-209

¹⁸³ Zimmer (2009) s. 66

¹⁸⁴ Folkvord (2009) s. 169

¹⁸⁵ Folkvord (2006) (I) s. 452

sen innebærer alltid en konkret vurdering, og det må antakelig legges til grunn for denne problemstillingen. Det er nærliggende å legge sentral vekt på hvilken realitet transaksjonen har for skattyteren når man ser bort fra det skatterettslige, og ulempene har sin plass i dette bildet.¹⁸⁶ Det må også vektlegges hvor liberal eller streng sktl. §14-90 skal være.

Det er ikke klart om enkelte kostnader skal inngå direkte i bruttoverdivurderingen eller om de skal vurderes som ulemper og dermed inngå som ledd i nettoverdivurderingen.

4.5.2.2 Krav om merverdi

Spørsmålet om merverdi for egenverdien omhandler hvorvidt omgåelsestransaksjonen er avhengig av å gi skatteyder en bedre ikke-skattemessig verdi enn dersom transaksjonen ikke var gjennomført eller kunne vært gjennomført på en annen lovlig måte. Vurderingen har sammenheng med drøftelsen om merverdi for skattefordelen i kapittel 4.4.1.3.

Selv om uttalelsene i *Aker Maritime*¹⁸⁷, *Bekkestua eiendom*¹⁸⁸, *Ventelo*¹⁸⁹ og *Monsun og Camana*¹⁹⁰ og gjaldt hvorvidt det gjaldt et merverdikrav for *skattefordelene*, må det antas at den samme vurderingen ville blitt lagt til grunn ved spørsmål om merverdi for de ikke-skattemessige verdier.

Selv om rettspraksis er noe tvetydig, legges det også til grunn for de ikke-skattemessige verdiene at det foreligger et merverdikrav. Som for til de skattemessige verdiene må det anføres at den ikke-skattemessige verdi vanskelig kan være det «*overveiende motiv*» for en transaksjon, dersom denne verdien uansett kunne foreligget uten transaksjonen.

¹⁸⁶ Zimmer (2009) s. 268

¹⁸⁷ Rt-2004-1331

¹⁸⁸ RG-2005-1606

¹⁸⁹ LB-2011-46255

¹⁹⁰ LB-2002-602

4.5.3 Ulikt egenverdikrav i ulike selskapstyper?

I utgangspunktet skiller verken lovteksten eller forarbeidene mellom ulike typer selskaper. Bestemmelsen henviser kun til sktl. §2-2 første og annet ledd. Det må i så fall være forarbeidene eller andre reelle hensyn som taler for et slikt skille.

Det er hevdet at fusjoner og fisjoner i familie- eller konsernforhold krever større egenverdi for at det ikke skal utløses spesiell gjennomskjæring. Fusjon eller fisjon utenfor egen eiersfære har automatisk egenverdi ettersom disse i større eller mindre grad medfører en reell endring for eier. Hvis det skjer en fusjon innenfor et konsernselskap, vil det kun skje en mindre endring, da den største eieren uansett vil være den samme. Ved en fusjon mellom to familieeide selskaper vil heller ikke endringen være så stor, da eierskapet holdes innenfor familien.¹⁹¹ I noen tilfeller kan familiemedlemmer ha så sterke fellesinteresser at de må identifiseres med hverandre. Dog kan det også innenfor familieeide selskaper være betydelige eierinteressekonflikter, slik at kravet om større egenverdi kan være diskutabelt.

I *Nygård-dommen* ble en regnskapsvirksomhet som var drevet av et enkeltpersonforetak, overdratt til et selskap med delt ansvar. Selskapet med delt ansvar var eid av enkeltmannsforetakets eier med 95%, og et annet aksjeselskap, der eieren av enkeltpersonforetaket eide alle aksjene, eide 5%. Spørsmålet i saken gjaldt de skattemessige virkningene av denne transaksjonen, og om denne kunne gjennomskjæres etter den ulovfestede bestemmelsen. I egenverdivurderingen sa Høyesterett at omdannelsen hadde liten realitet og det ut fra en skatterettslig synsvinkel var nærliggende å se det slik at det ikke hadde funnet sted noe eierskifte i forhold til regnskapsvirksomheten.¹⁹²

Dommen underbygger tesen om at det ved transaksjon i egen eiersfære vil måtte kreves mer av egenverdivurderingen, nettopp fordi de organisatoriske omorganiseringer i slike tilfeller i realiteten ikke gir store forandringer i bedriften.

Folkvord anfører at rene salg har større reell betydning for eier enn fusjoner og fisjoner. Fusjoner og fisjoner medfører kun delvis oppgivelse av eiendomsrett, mens aksjeoverdragelse

¹⁹¹ Folkvord (2006) (I) s. 459

¹⁹² Rt-2000-1865

kan medføre full overdragelse av eiendomsrett. Dermed vil sistnevnte ha større betydning for eier. Folkvord mener derfor det bør stilles strengere krav til egenverdi ved fusjoner og fisjoner enn ved salg av aksjer fra selskapet.¹⁹³

I *Zenith-dommen*¹⁹⁴ ble et selskap overdratt ved salg av samtlige aksjer i selskapet. Høyesterett kom frem til at kravene til gjennomskjæring etter den lovfestede regelen ikke var oppfylt. Folkvord mener det kan tenkes at man hadde kommet til motsatt resultat dersom overdragelsen av selskapet hadde vært gjennomført ved fusjon. Da hadde aksjonærene til en viss grad opprettholdt sine eierinteresser, og transaksjonen hadde hatt mindre reell betydning og kanskje lavere egenverdi.¹⁹⁵

Det må imidlertid tas med i denne vurderingen at *Zenith-dommen*¹⁹⁶ ble avgjort etter den ulovfestede normen. Det kan tenkes at dette tilfellet uansett ville blitt gjennomskåret hvis man kunne benyttet sktl. §14-90 grunnet den lavere terskelen. Men skillet mellom ulike selskaps typer og realiteten av transaksjonen er likevel av betydning for vurderingen av «*overveiende motiv*» etter sktl. §14-90.

4.6 Krav til aktivitet eller virksomhet

Ordlyden i sktl. §14-90 stiller ikke noe krav til aktivitet i selskapet som er med i transaksjonen verken før eller etter transaksjonen. Dette kommer også tydelig frem av forarbeidene, og det sies her at det ikke ville være hensiktsmessig å stille opp et slikt absolutt krav. Likevel skal aktivitetskravet være et sentralt moment i vurderingen etter sktl. §14-90.¹⁹⁷

¹⁹³ Folkvord (2006) (I) s. 459

¹⁹⁴ Rt-1997-1580

¹⁹⁵ Folkvord (2006) (I) s. 459

¹⁹⁶ Rt-1997-1580

¹⁹⁷ Prop.78 L (2010-2011) s. 66

Det har i ulike forarbeid vært diskutert om den spesielle gjennomskjæringsregelen skulle ha et eget aktivitetsvilkår. I Ot.prp.nr.71 (1995-1996) ble det drøftet hvorvidt man skulle ha et absolutt virksomhetskrav for skattefri fusjon og fisjon. Begrunnelsen for skattefri fusjon og fisjon er å ivareta næringslivets behov for transaksjoner som er hensiktsmessige ut i fra bedriftsøkonomiske vurderinger. Et virksomhetskrav ville sikre at det faktisk var de bedriftsøkonomiske vurderinger som sto i fokus.

Virksomhetskravet innebærer blant annet at det er krav til virksomhet i selskapet *forut* for transaksjonen. Hvis virksomheten er avviklet før en overføring av selskapets eiendeler til et annet selskap, ville dette bære preg av en ordinær realisasjon, og det er ingen sterke grunner til å fritta selskapet og dets eiere fra de ordinære regler om beskatning ved realisasjon og likvidasjon.¹⁹⁸ Dette er et argument for å ha et virksomhetsvilkår i den spesielle gjennomskjæringsbestemmelsen. Likevel veide blant annet hensynet til hensiktsmessighet og tilpasningsbegrunnelser mer i vurderingen, og dette gjorde at det ikke ble lovfestet noe virksomhetskrav for skattefri fusjon og fisjon etter Ot.prp.nr.71 (1995-1996).

I Prop.78 L (2010-2011) s. 66 uttalte departementet at et aktivitetskrav ikke ville være tilstrekkelig treffsikkert i alle situasjoner. Det finnes en rekke selskaper som bare eller i det vesentlige eier finansaktiva. Slike holdingselskaper anses ikke for å drive næringsvirksomhet i skatterettslig forstand. For at disse selskapene også kan foreta hensiktsmessige omorganiseringer og på denne måten få gjort opprydning og rasjonaliseringer i sine konsernstrukturer, kan det ikke foreligge et virksomhetskrav.¹⁹⁹

Selv om det ikke foreligger et aktivitetskrav, vil det være et sentralt moment i vurderingen av egenverdi.²⁰⁰ Dersom det ikke er noen virksomhet eller aktivitet i selskapet forut for fusjonen eller fisjonen, faller i utgangspunktet den sentrale begrunnelsen for skattefritak bort.

¹⁹⁸ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 28

¹⁹⁹ Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) s. 28

²⁰⁰ Prop.78 L (2010-2011) s. 66

Det er utvilsomt at aktivitet eller virksomhet fortsatt ikke er et nødvendig vilkår for skattefri fusjoner eller fisjoner.²⁰¹ Men der det ikke foreligger noen aktivitet, vil de skattemessige motiver lettere fremstå som overveiende og gi grunnlag for spesiell gjennomskjæring.

4.7 Kjøp av «tomme» selskaper

4.7.1 Kjøp av konserner - «tomme» morselskaper

Ved kjøp av «tomme» morselskaper oppstår spørsmålet om vurderingen etter sktl. §14-90 skal foretas for morselskapet alene eller om konsernet skal vurderes under ett. En typisk situasjon vil være at morselskapet har underskudd til fremføring, men eier aksjer i ett eller flere datterselskaper. Hvis objektet for vurderingen kun er morselskapet, vil det være klart at transaksjonen er overveiende skattemessig motivert, da morselskapet selv verken har noen eiendeler eller noen utsikt til inntjening som kan dekke opp selskapets underskudd. Dersom konsernet skal sees under ett, vil vurderingen stå annerledes. Hvis ett eller flere av datterselskapene har eiendeler og utsikt til inntjening som er så stor at konsernet sett under ett vil kunne dekke opp morselskapets underskudd, vil det antas at det overveiende motiv ikke har vært skattemessige forhold, og derfor vil spesiell gjennomskjæring normalt være mulig etter sktl. §14-90.²⁰²

Det er lagt til grunn i rettspraksis at det er konsernet som et hele som er gjenstand for vurdering i slike tilfeller. I *Dyvi-dommen* hadde et morselskap et betydelig akkumulert underskudd, men ingen eiendeler bortsett fra to datterselskaper. Morselskapet ble solgt, og i de følgende år ble underskuddet avregnet mot konsernbidrag fra andre selskaper i samme konsern som kjøperselskapet. Høyesterett kom uttalte at kjøpet av morselskapet med datterselskaper utgjorde

²⁰¹ Gjems-Onstad (2012) s. 1102

²⁰² SR-2011-229

en «*naturlig helhet med en nær og indre sammenheng*»²⁰³. Dette tyder på at den transaksjonen som må vurderes, er kjøpet av konsernet.

Selv om skatteposisjonen var en sentral motivasjonsfaktor for kjøpet, kom retten til at det ikke kunne skje en gjennomskjæring. Begrunnelsen var at fradragene ikke var i strid med formålet bak skattereglene om underskuddsfremføring og konsernbidrag. Slike formålsbetraktninger er i utgangspunktet ikke et vurderingstema etter sktl. §14-90. Deet kan dermed hevdes at transaksjonen hadde blitt gjennomskåret etter den spesielle gjennomskjæringsbestemmelsen.

Hvorvidt et konsern skal anses som et hele, vil med utgangspunkt i *Dyvi-dommen* være avhengig av om det foreligger en «*naturlig helhet med en nær indre sammenheng*».²⁰⁴ Hva som ligger i dette uttrykket anses å være en konkret vurdering.

Selv om man ser på konsernet som en helhet, vil transaksjoner være gjenstand for tilpasninger. Et eksempel er at man kjøper et tomt morselskap som eier datterselskaper med utsikter til inntjening. Dette gjør at den spesielle gjennomskjæringsbestemmelsen ikke kan anvendes jfr. kap. 4.4.1.2. Men etter kjøpet av konsernet selger kjøperen datterselskapene, og sitter dermed igjen med et tomt morselskap som har underskudd til fremføring. I slike tilfeller kan den etterfølgende transaksjonen gjøre at det blir aktuelt med gjennomskjæring likevel.²⁰⁵

Et annet spørsmål er perspektivet på inntjeningen til datterselskaper når disse har utsikter til inntjening. Liland²⁰⁶ mener at en gjennomskjæring ikke kan gjennomføres selv om det først er etter «*noe tid*» at datterselskapets skattepliktige inntekter vil kunne nyttiggjøre seg av morselskapets underskudd. Hvis det overtakende selskap eller konsern gjennom konsernbidrag nyttiggjør seg det oppkjøpte morselskaps underskudd før datterselskapene får sine skattepliktige inntekter, vil dette normalt ikke kunne gi grunnlag for bortfall.²⁰⁷ Det er motivet på beslutningstidspunktet som skal legges til grunn, og det vil være avgjørende hva konsernets utsikter til inntjening var på dette tidspunktet.

²⁰³ Rt-2012-1888 (41)

²⁰⁴ Rt-2012-1888 (41)

²⁰⁵ Liland (2011) s. 231

²⁰⁶ Liland (2011) s. 235

²⁰⁷ Liland (2011) s. 235

I Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 83 uttales det at avskjæring kan foretas selv om det bare er de indirekte eierforholdene i selskapet med de generelle skatteposisjoner som endres ved transaksjonen. Dette eksemplifiseres ved et holdingselskap som ikke har andre eiendeler enn aksjene i et datterselskap med fremførbart underskudd, og hvor underskuddet er den vesentlige verdien i datterselskapet. Ved salg av aksjene i holdingselskapet, vil det ervervende selskapet kunne anvende konsernbidrag til å avregne egne overskudd mot det fremførbare underskuddet i datterselskapet. Her vil vilkårene for gjennomskjæring være oppfylt.²⁰⁸ Dette eksempelet antyder at et konsernselskap skal ansees som et hele, og at holdingselskapet eller datterselskapet ikke skal vurderes isolert. Likevel er ikke eksempelet entydig, da begge selskapene her må anses tomme, og isolert kunne begge vært gjenstand for gjennomskjæring.

I forarbeidene til reglene om fremføring av underskudd heter det at fradraget må komme den skatteyder eller de skatteyttere til gode som i sin tid har hatt underskuddet.²⁰⁹ Dette momentet kan tale for å begrense vurderingen av skattemotivet til det oppkjøpte morselskap, men det kan også tale for at hele konsernet må sees under ett. Sammenhengen med konsernbidragsreglene gjør at et underskudd skal kunne fremføres til et selskap innen samme konsern. Konsernbidragsreglene tolket sammen med underskuddsreglene må lede til at det er konsernet under ett som skal vurderes.²¹⁰

Det ville være en klar diskriminering dersom det å organisere en virksomhet i flere selskaper, gir mer beskatning enn hvis man organiserer virksomheten i ett selskap. Dette kan eksemplifiseres ved to ulike virksomhetsoppbygninger. En virksomhet er organisert gjennom flere selskaper i et konsern. Morselskapet har fremførbart underskudd, mens datterselskapene har aktiva eller utsikter til inntjening. Hvis morselskapet blir solgt og det enkelte selskap skal ses isolert i gjennomskjæringsvurderingen, vil underskuddsposisjonen fra morselskapet falle bort. Men

²⁰⁸ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 83

²⁰⁹ Liland (2011) s. 235

²¹⁰ Liland (2011) s. 236

hvis virksomheten hadde organisert seg som ett selskap med de samme verdier, og ble kjøpt opp, ville underskuddet fortsatt vært i behold.²¹¹ Reelle hensyn vil dermed tale for at et konsern må likestilles med et selskap i gjennomskjæringsvurderingen.

4.7.2 Grensen mot «*tomme*» selskaper med skatteposisjoner

Høyesterett har uttalt i flere dommer at det først og fremst er i «*tomme*» selskaper som har skatteposisjoner, gjennomskjæring kan gjøres.²¹² Der det foreligger helt tomme selskaper, vil det være klart at skatteposisjonen er det «*overveiende motiv*» for transaksjonen.

Uttalelsene om tomme selskaper har først og fremst vært i saker om ulovfestet gjennomskjæring. Det antas at terskelen er noe lavere for sktl. §14-90, og at man derfor kan anvende sktl. §14-90 der det er mer forretningsmessige motiver sammenlignet med de skattemessige, enn ved den ulovfestede regelen.

I denne fremstillingen tenkes et «*tomt*» selskap som et selskap som ikke har eiendeler eller verdier, verken materielle eller immaterielle.

Et eksempel på et tomt selskap med en overskuddsposisjon/skattekreditt, er *Vestlandske vassdrag dommen*²¹³. Vestlandske vassdrag var et kraftselskap som overdro sine eiendeler til en kommune. Omtrent samtidig ble samtlige aksjer i selskapet overdratt til nye aksjonærer. Selskapet hadde i utgangspunktet et betinget skattefritak ved salgsgevinsten. Spørsmålet var om skattefritaket var i behold på selskapets hånd etter overdragelsen av alle aksjene til Bergesen. Det ble her, som i *Siraco-dommen*²¹⁴ og *Kollbjørg-dommen*²¹⁵, fremhevet av Høyesterett at det dreide seg om overføring av skatteposisjon og bruk av «*tomt*» selskap. Basert på omgåelsesbetraktninger nektet Høyesterett fremføring av underskudd ved fusjon med tomme underskuddsselskaper i *Vestlandske vassdrag*, *Kollbjørg* og *Siraco*.

²¹¹ Liland (2011) s. 236

²¹² Rt-2012-1888 (62)

²¹³ Rt-1966-1189

²¹⁴ Rt-1963-478

²¹⁵ Rt-1961-1195

Transaksjoner med helt «tomme» selskaper med skatteposisjoner må kunne være gjenstand for gjennomskjæring, både lovfestet og ulovfestet. I et slikt tilfelle foreligger det intet forretningsmessig motiv for å gjennomføre en transaksjon bortsett fra det skattemessige.

Vurderingstemaet blir hvor grensen går for hva som omfattes av gjennomskjæring når det er noe mer verdier i selskapet enn ved helt tomme selskaper.

*Dyvi-dommen*²¹⁶ er den siste Høyesterettsdommen som tar for seg spørsmålet om «tomt» selskap. Vurderingen var etter den ulovfestede normen. Høyesterett la til grunn tidligere dommer²¹⁷ og uttalte at «*I de tilfeller hvor gjennomskjæring har skjedd ved endringer på eiersiden, har det imidlertid dreid seg om tomme selskaper.*»²¹⁸ Det er ingen eksempler fra Høyesterettspraksis på at gjennomskjæring er godtatt ved overdragelser som har hatt en viss forretningsmessig realitet utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger.²¹⁹

I *Zenith-dommen*²²⁰ hadde selskapet to næringstomter til en verdi på anslagsvis kr. 4 millioner og dette ga overdragelsen en viss forretningsmessig realitet utover skatte kredittene. Høyesterett uttalte om verdien: «*Dette er en ikke ubetydelig verdi, men likevel under to prosent av selskapets samlede verdier, som hovedsakelig besto av finansaktiva.*»²²¹ Høyesterett la til grunn at det ikke kunne gjennomskjæres etter den ulovfestede normen da det var en viss forretningsmessig realitet ved overdragelsen.²²²

²¹⁶ Rt-2012-1888

²¹⁷ Rt-1961-1195, Rt-1963-478, Rt-1966-1189 og Rt-1999-946

²¹⁸ Rt-2012-1888 (62)

²¹⁹ Rt-2012-1888 (62)

²²⁰ Rt-1997-1580

²²¹ Rt-1997-1580, s. 1586

²²² Rt-1997-1580, s. 1589

I *Dyvi-dommen*²²³ ble *Zenith-dommen*²²⁴ vektlagt, og det ble uttalt at «*Selv om det i den foreliggende sak var et sentralt motiv å oppnå skattemessige fordeler, hadde aksjeoverdragelsen en lang større realitet enn i Zenith-dommen.*»²²⁵ Høyesterett mente altså at det var mer egenverdi i *Dyvi* enn i *Zenith*, og det ble dermed ikke gjennomskjæring.

Etter den ulovfestede normen vil antakelig terskelen for gjennomskjæring, ligge ved en egenverdi mindre enn det som forelå i *Zenith-dommen*, relativt sett i forhold til skatteposisjonen.

Det foreligger ikke rettspraksis for hvor denne grensen går for sktl. §14-90. Da det legges til grunn at terskelen er lavere ved den lovfestede regel, betyr det at egenverdiene kan være større (relativt sett), og det likevel kan skje gjennomskjæring. Det kan dermed tenkes at både *Zenith-* og *Dyvi-dommen* kunne vært gjenstand for spesiell gjennomskjæring etter §14-90 dersom denne hadde vært anvendelig.

Det blir følgelig et spørsmål om hvor grensen for gjennomskjæring går med tanke på egenverdi og skattemessig motivasjon målt mot hverandre etter den spesielle gjennomskjæringsbestemmelsen.

I dom avsagt 20. november 2013 i Oslo tingrett ble Visma dømt til spesiell gjennomskjæring av en skatteposisjon. I saken hadde Visma kjøpt samtlige aksjer i Ajourit. Sistnevnte selskap hadde gått med underskudd i flere år, og hadde fått tilført midler og konvertert gjeld for å kunne fortsette driften. Retten fant at Ajourit på transaksjonstidspunktet hadde materielle verdier på ca. 8,7 millioner kroner og immaterielle verdier på ca. kr. 13,7 millioner kroner, når man så bort fra den bokførte skattefordelen på 12,6 millioner kroner. Skatteposisjonene hadde på transaksjonstidspunktet en neddiskontert verdi på rundt 363 millioner kroner. Sammenholdt med disse tallene, hadde Ajourit ikke gode utsikter til inntjening som kunne dekke opp fradraget i løpet av kort tid etter transaksjonen. Det forelå også konkrete holdepunkter for at Visma før transaksjonen hadde planer om å gi Ajourit konsernbidrag kort tid etter aksjekjøpet.

²²³ Rt-2012-1888

²²⁴ Rt-1997-1580

²²⁵ Rt-2012-1888 (64)

På domstidspunktet ble det bevist at skatteposisjonene var oppbrukt fire år etter transaksjonen.

Egenverdien til transaksjonen var i saken meget liten sett i forhold til verdien på skatteposisjonene. Retten sa at det overveiende motivet for transaksjonen var selskapets skatteposisjoner.

Dommen er ett av få eksempler på rettspraksis om sktl. §14-90. Den gir ingen prinsipielle bemerkninger om hvor terskelen for spesiell gjennomskjæring antas å være. Verdien på skattefordelen Visma fikk ved kjøpet av Ajourit var på ca. 100 millioner kroner (27% av 363 millioner kroner). Målt opp mot Ajourits aktiva på 22,4 millioner kroner, utgjør dette en betydelig verdimeslig forskjell. Det kan derfor ikke antas at faktum i dommen ligger nær grensen for hva som er det overveiende skattemessige motiv.

Spørsmålet om egenverdien målt mot skatteposisjonen er meget faktumspesifikt. Det er derfor vanskelig å klarlegge en terskel ut i fra rettspraksis.

4.8 Transaksjonsrekker

For å ta stilling til hva som ligger i det overveiende skattemessige motiv, må det klargjøres hva som er undersøkelsesobjektet for egenverdikravet.²²⁶ Oppgaven avgrenser i utgangspunktet mot transaksjonsvilkåret, men det er likevel nødvendig å gå inn i diskusjonen om transaksjonsrekker, for å kunne finne frem til hvilke transaksjoner som er en del av egenverdivurderingen.

Den transaksjonen egenverdikravet prøves på, vil være av relevans for utfallet av egenverdi-testen. Gjenstand for en transaksjon i en omgåelsessak kan være en deltransaksjon, en enkelt-

²²⁶ Banoun (2003) s. 301

stående transaksjon, et transaksjonsledd eller en transaksjonsrekke.²²⁷ Det må derfor vurderes hvorvidt slike transaksjoner skal sees samlet eller som enkeltstående transaksjoner, og dermed hvilken transaksjon i en transaksjonsrekke det «*overveiende motiv*» må knytte seg til.

Utgangspunktet for hva som er undersøkelsesobjektet for egenverdivurderingen, er det forhold som gir skattefordelen. I saker hvor det er tale om en transaksjon som kun gir en slik skattefordel, er det klart at det er denne som skal legges til grunn.²²⁸

Det må skilles mellom der transaksjonsserien utgjør undersøkelsesobjektet og der en enkeltstående transaksjon er undersøkelsesobjektet. I noen tilfeller kan det tenkes at enkelte transaksjoner ikke selv har tilstrekkelig egenverdi, men kombinasjonen av transaksjonsleddene gjør at det blir tilstrekkelig egenverdi. I andre tilfeller kan det hende at enkelttransaksjonen har tilstrekkelig egenverdi, men i sammenheng med de andre transaksjonene som er gjort, er det ikke tilstrekkelig.²²⁹

Et eksempel på hvor en deltransaksjon har skapt skattefordelen, finner vi i *Harnolldommen*²³⁰. Sakens faktum gikk ut på at Harnoll solgte fire tomter med gevinst. Etter kontraktene skulle et beløp tilsvarende selgerens beregnede kostpris betales kontant, mens restbeløpene først forfalt til betaling etter selgerens død og da med 6 måneders oppsigelse. Harnoll ble beskattet for all gevinst ved salget. Høyesterett fant at salgsvilkårene hadde en skattemessig motivering, men antok at dette ikke var tilstrekkelig for gevinstbeskatning i det foreliggende tilfelle.

I saken var det betalingsvilkårene ved et salg som skapte skattefordelene. Høyesterett nektet gjennomskjæring blant annet grunnet at de skattemessige hensyn kun hadde vært avgjørende for utformingen av betalingsvilkårene, mens kontrakten som sådan hadde andre formål enn å spare skatt.²³¹ Her hadde altså deltransaksjonen ikke nok egenverdi, og kunne vært gjenstand for gjennomskjæring, men hele transaksjonen hadde tilstrekkelig egenverdi til at transaksjo-

²²⁷ Banoun (2003) s. 301

²²⁸ Banoun (2003) s. 301

²²⁹ Banoun (2003) s. 301-303

²³⁰ Rt-1976-1317

²³¹ Banoun (2003) s. 301

nen ikke kunne skjæres gjennom. Banoun kritiserer denne avgjørelsen, og mener Høyesterett skulle ha stilt spørsmål om de spesielle betalingsvilkårene hadde tilstrekkelig egenverdi.²³²

Det er krevende å sette en klar grense for hva som omfattes av transaksjonen. Spørsmålet går ut på om forutgående og etterfølgende transaksjoner nær den transaksjonen som i utgangspunktet gir en skattefordel, kan regnes som en del av den sistnevnte. Det må også problematiseres hvor lang tid som kan gå mellom den transaksjonen som i utgangspunktet gir skattefordelen, og de forutgående eller etterfølgende transaksjonene.

Nyere rettspraksis som *Telenor*²³³, *ConocoPhillips*²³⁴, *Aker-Maritime*²³⁵ og *Dyvi*²³⁶, har nå avklart at ved en transaksjon som er del av en transaksjonskjede, skal det gjøres en samlet bedømmelse. *ConocoPhillips dommen* presiserte standpunktet ved å uttale:

«I Rt-2006-1232 (Telenor) la Høgsterett til grunn at fleire disposisjonar som gjekk inn i eit større kompleks av disposisjonar som utgjorde ein naturleg heilskap, måtte vurderast samla, jf. avsnitt 49. Føresetnaden for ei slik samla vurdering må likevel då vere at det er ein nær indre samanheng mellom disposisjonane, og at dei går inn som integrerte ledd i ein samla plan, jf. Rt-2004-1331 (Aker Maritime).»²³⁷ (mine understrekninger.)

Det må etter denne uttalelsen vurderes hva som er en *nær indre sammenheng* mellom disposisjonene, og hvorvidt de er *integrerte ledd i en samlet vurdering*. Lagmannsretten legger til grunn de samme momentene i *Bekkestua Eiendom*²³⁸.

²³² Banoun (2003) s. 301 og s. 302

²³³ Rt-2006-1232

²³⁴ Rt-2008-1537

²³⁵ Rt-2004-1331

²³⁶ Rt-2012-1888

²³⁷ Rt-2008-1537 (43)

²³⁸ RG-2005-1605 (Borgarting lagmannsrett)

Høyesterett har behandlet transaksjonsserier som en enhet dersom transaksjonen har vært planlagt, der det forelå høy sannsynlighet for gjennomføring, og transaksjonsleddene ble gjennomført raskt. Grensedragningen mellom saker som kan betraktes som en enhet og de saker som har blitt betraktet som enkeltstående transaksjoner, har som regel berodd på en helhetsvurdering av graden av bestemthet/planlegging, tidsmomentet, risiko og varige virkninger.²³⁹

4.9 Vurderingstidspunktet for det ikke-skattemessige motiv

4.9.1.1 Vurderingstidspunktet for en enkeltstående transaksjon

Ordlyden i sktl. §14-90 gir ingen indikasjon på hva som er vurderingstidspunktet for egenverdivurderingen. Alternativene for vurderingstidspunktet kan være styrenes utferdigelse av fusjons- eller fisjonsplan, tidspunktet for generalforsamlingsvedtak eller transaksjonstidspunktet.²⁴⁰

I de fleste saker er det omstendighetene på *transaksjonstidspunktet* som legges til grunn.²⁴¹ I *Zenith-dommen* sa Høyesterett: «*Avgjørelsen av om vilkårene for gjennomskjæring er oppfylt i dette tilfellet, beror på en samlet vurdering av en rekke forhold ved og omkring aksjeoverdragelsen. Bedømmelsen må skje med utgangspunkt i situasjonen på overdragelsestidspunktet.*»²⁴² Overdragelsestidspunktet må anses som det samme tidspunkt som transaksjonstidspunktet.

Men Høyesterett problematiserer sjelden vurderingstidspunktet direkte. Et eksempel på det er i *Kollbjørg-dommen* der retten mente det ikke var nødvendig å avgjøre om man skulle legge til grunn forholdene på det tidspunkt da fusjonsavtalen ble inngått eller forholdene på det tidspunkt da fusjonen ble gjennomført.²⁴³

²³⁹ Banoun (2003) s. 326

²⁴⁰ Folkvord (2006) s. 439

²⁴¹ Banoun (2003) s. 303

²⁴² Rt-1997-1580 s. 1586

²⁴³ Rt-1961-1195 s. 1197

Sammenhengen i bestemmelsen og dens ordlyd taler for at vurderingstidspunktet er beslutningstidspunktet. Siden det er motivasjonen bak transaksjonen som skal vurderes, vil tidspunktet referere seg til når man bestemmer seg. Vurderingstidspunktet sammenfaller da med beslutningstidspunktet.²⁴⁴ I et selskap vil dette normalt være når generalforsamlingen tar beslutningen om en transaksjon. Da objektiv motivvurdering er utgangspunktet, vil man måtte ta basis i hva en tenkt generalforsamling i en tilsvarende situasjon ville hatt som motiv. Folkvord mener generalforsamlingstidspunktet er det riktige vurderingstidspunktet også fordi beslutningen da er irreversibel.²⁴⁵

Det er etter dette ikke klart hvilket tidspunkt man skal legge til grunn for en enkel transaksjon. Ordlyden taler for at det er beslutningstidspunktet, mens Høyesterett har uttalt at det er transaksjonstidspunktet. Rettskildebildet er derfor uklart.

4.9.1.2 Vurderingstidspunktet for transaksjonsrekker

Hvis vurderingstidspunktet for enkeltstående transaksjoner er transaksjonstidspunktet, må det bli en særskilt vurdering om transaksjonstidspunkt for transaksjonsrekker. Likevel kan det også tenkes at de etterfølgende forhold i en transaksjonsrekke kun blir trukket frem som ledd i bevisvurderingen av forholdene på avtaletidspunktet, med vekt på planleggingsmomentet. Dermed får det ikke betydning for selve vurderingstidspunktet.²⁴⁶

Hensynet bak at forutgående og etterfølgende transaksjoner skal vektlegges i vurderingstidspunktet, er at det ikke skal være mulig å hindre gjennomskjæring ved å utsette noen transaksjoner til senere.²⁴⁷

²⁴⁴ Folkvord (2006) (I) s. 439

²⁴⁵ Folkvord (2006) (I) s. 439

²⁴⁶ Banoun (2003) s. 303 og 304

²⁴⁷ Banoun (2003) s. 304

Høyesterett har hatt noe ulik praksis på vurderingstidspunktet for de *forutgående* transaksjoner og de *etterfølgende* transaksjoner som er en del av en transaksjonsrekke. I *Siracodommen*²⁴⁸ tok retten ikke hensyn til de forutgående omstendigheter i saken. Det ble nektet underskuddsfremføring ved en fusjon fordi underskuddsselskapet var tomt. Driftsmidlene og virksomheten som var overtatt tidligere, la retten ikke vekt på.

I flere dommer med *etterfølgende* transaksjoner har Høyesterett lagt vekt på dette for vurderingstidspunktet. Både i *Skau & Gundersen*²⁴⁹ og i *Zenith*²⁵⁰, ble det lagt vekt på de etterfølgende forhold.

I *Zenith-dommen*²⁵¹ gjaldt saken spørsmål om ligningsmyndighetene i medhold av den ulovfestede gjennomskjæringsbestemmelsen kunne inntektsføre betingede skattefrie avsetninger i et eiendomsselskap fordi overdragelsen av samtlige aksjer i selskapet i realiteten var salg av skatteposisjoner.²⁵² Etter salg av aksjene i selskapet fortsatte selskapet å investere i fast eiendom. Dette var et etterfølgende forhold som tilsa at det var forretningsmessige motiv bak transaksjonen. Høyesterett mente dette var et uttrykk for en kontinuitet i Grønvolds eiendomsforvaltning.

Etterfølgende forhold ble også vektlagt i *Essem-dommen*²⁵³. Forskjellen på disse dommene var at det i *Skau & Gundersen*²⁵⁴ og *Zenith*²⁵⁵ var i skatteytters favør at det ble lagt vekt på de etterfølgende transaksjoner. I *Essem-dommen*²⁵⁶ var disse forholdene benyttet selv om de var i skatteytters disfavør.²⁵⁷

²⁴⁸ Rt-1963-478

²⁴⁹ Rt-1995-638 s. 641

²⁵⁰ Rt-1997-1580 s. 1586 og s. 1587

²⁵¹ Rt-1997-1580

²⁵² Rt-1997-1580 s. 1580

²⁵³ Rt-1998-1771

²⁵⁴ Rt-1995-638

²⁵⁵ Rt-1997-1580

²⁵⁶ Rt-1998-1771

²⁵⁷ Banoun (2003) s. 304

Hvorvidt det i de nevnte dommene ble lagt vekt på de etterfølgende forhold som en del av vurderingstidspunktet, eller om dette har vært en del av bevisvurderingen av forholdene på avtaletidspunktet, er diskutabelt.²⁵⁸ Høyesterett sier ikke uttrykkelig hvordan de har lagt vekt på forholdene, og hvilket tidspunkt de har lagt til grunn for vurderingen i de tilfellene de har lagt vekt på etterfølgende forhold.

Banoun synes forutsetningsvis å legge til grunn at der det er tale om etterfølgende transaksjoner, må vurderingstidspunktet være domstidspunktet.²⁵⁹ På dette tidspunkt kan alle forholdene og transaksjonene vurderes under ett. Likevel vil det være lite naturlig at en skatteyter i perioden etter transaksjonstidspunktet suksessivt kan forbedre sin sak. Samtidig vil det være lite fundert at domstolens resultat avhenger av hvor lang tid det tar før saken kommer i retten og hvor langt opp i rettssystemet den ankes.²⁶⁰

Det er etter dette ikke klart hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for en transaksjonsserie, og tidspunktene til de ulike transaksjonene er en del vurderingstidspunktet.

I *Bekkestua Eiendom*²⁶¹ ble det uttalt at det i utgangspunktet er forholdene på transaksjonstidspunktet som skulle vektlegges, mens forutgående og etterfølgende forhold bare skulle trekkes inn i vurderingen i den grad de kaster lys over transaksjonens egenverdi på transaksjonstidspunktet.

Det må settes spørsmålstegn ved at forutgående transaksjoner i rettspraksis ikke har blitt tillagt vekt, men at etterfølgende transaksjoner har blitt tillagt vekt. Det er ingen hensyn som tilsier at en etterfølgende transaksjon har mer å gjøre med den hovedsakelige transaksjonen enn den forutgående. Om skatteyters endelige utfall av transaksjonen, dvs. i skatteyters favør

²⁵⁸ Folkvord (2006) (I) s. 439

²⁵⁹ Folkvord (2006) (I) s. 439

²⁶⁰ Banoun (2003) s. 304

²⁶¹ RG-2005-1606 (Borgarting lagmannsrett)

eller disfavør, skal ha betydning for vurderingen, er synes ikke rimelig. Grunnet legalitetsprinsippet bør det være høyere terskel for å innlemme en etterfølgende transaksjon for vurderingstidspunktet som er i skatteyters disfavør.

For en enkelttransaksjon vil det være nærliggende at det er beslutningstidspunktet som er avgjørende. I en transaksjonsrekke kan beslutningstidspunktet være mer uklart. Transaksjonstidspunktet er lettere å tidfeste enn beslutningstidspunktet. Det er også diskutabelt hvorvidt det er det formelle eller reelle beslutningstidspunkt som skal være avgjørende. Dette kan være forhold som trekker i retning av transaksjonstidspunktet. Det virker likevel naturlig at det er på formelle beslutningstidspunktet de endelige refleksjonene gjøres og ved ikke den fysiske utførelsen.

4.10 Illojalitetskrav?

Det har vært diskusjoner om hvorvidt sktl. §14-90 innebærer en lojalitetsvurdering. I utgangspunktet ligger det ikke eksplisitt en lojalitetsvurdering i ordlyden til sktl §14-90. Likevel har det blitt drøftet i forarbeidene hvorvidt det skal ligge et lojalitetskrav i bestemmelsen, og dette er heller ikke entydig i juridisk teori.

I Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) ble det redegjort for et høringsutkast med forslag om en lojalitetsstandard som lovfester at fusjon og fisjon som hovedsakelig er skattemessig motivert, ikke skal kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet. Forslaget hadde visse likhetstrekk med den lojalitetsstandard som ble fastsatt ved lov 5. juni 1990 i forbindelse med endring av skatteloven §53 første ledd sjette punktum, om adgang til framføring av underskudd. Lojalitetsstandarden i skatteloven § 53 første ledd supplerte den ulovfestede gjennomskjæringsstandard, som ellers ville gitt grunnlag for å avskjære retten til underskuddframføring i omgåelsestilfellene.

Departementet kom i Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 30 til at det ikke burde lovfestes en lojalitetsstandard som foreslått i høringsutkastet for fusjon og fisjon av selskaper, som har samme virkningen som den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Begrunnelsen var blant annet den språklige utformingen og regelens materielle innhold, og at det var vanskelig å se praktiske tilfeller hvor det var nødvendig med en slik regel.

I Ot.prp.nr.1 (2004-2005) ble ikke den nye sktl. §14-90 ansett som en lojalitetsstandard. Siden bestemmelsen skulle bygge på den tidligere sktl. §11-7(4),²⁶² skulle heller ikke denne ha noe lojalitetskrav.

I Prop.78 L (2010-2011) er uttalelsene om lojalitetsstandarden noe motstridende med de tidligere forarbeidene. Det heter på side 64: «*Skatteloven §14-90 bygger på den tidligere lojalitetsklausulen i skatteloven §11-7 fjerde ledd, som gjaldt ved fusjon og fisjon. Ved innføringen av den mer generelle lojalitetsklausulen i §14-90, ble §11-7 fjerde opphevet.*» Departementet omtaler altså sktl. §11-7 fjerde ledd for en lojalitetsklausul.

Etter forarbeidene er det derfor noe forvirrende om sktl. §14-90 er en lojalitetsklausul og om dette innebærer et lojalitetskrav. Det må derfor vurderes hva som ligger i lojalitetsbegrepet.

I *Visma-dommen*²⁶³ blir begrepet drøftet. Tingretten vurderer hvorvidt sktl. §14-90 innebærer en lojalitetsvurdering etter tolking av forarbeidene. Det tas utgangspunkt i den ulovfestede normen og uttales at hvis en transaksjon strider mot formålet i skattereglene, vil den bli ansett som illojal. Det blir videre sagt at også sktl. §14-90 har til formål å hindre disposisjoner som er i strid med skattereglene, men at dette ikke kommer frem uttrykkelig i bestemmelsen eller forarbeidene.

Det blir vist til Prop.78 L (2010-2011) som omtaler sktl. §14-90 som en lojalitetsklausul. Retten uttaler at dette bare er et annet navn på avskjæringsregelen i sktl. §14-90, og ikke betyr at det i tillegg til vurderingen om overveiende motiv, skal vurderes om en disposisjon er brudd på en lojalitetsstandard.

²⁶² Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 82

²⁶³ Oslo Tingrett dom av 20. november 2013 s. 27 (Visma) (ikke rettskraftig)

Det hevdes altså i *Visma-dommen*²⁶⁴ at hvorvidt en regel har et lojalitetskrav, beror på om den har et vilkår om at disposisjonen strider mot de andre skattereglene. Da sktl. §14-90 ikke har et slikt vilkår, er den ikke en lojalitetsregel. Likevel har lojalitetsbegrepet blitt brukt om sktl. §14-90 i forarbeidene, uten at det her har blitt satt krav til strid mot de andre skattereglene.

Folkvord har også kommet frem til samme resultat som i *Visma-dommen*²⁶⁵. Han mener at Ot.prp.71 (1995-1996) og ordlyden i bestemmelsen må medføre at det ikke kan innfortolkes en lojalitetsstandard i regelen om spesiell gjennomskjæring. Men han nevner likevel at lojalitetsvurderinger og egenverdivurderinger henger nært sammen. Dersom en transaksjon er hovedsakelig skattemessig motivert, vil den ofte også fremstå som illojal mot skattereglene. Med grunnlag i dette syn begrenses behovet for lojalitetsvurdering.²⁶⁶

Folkvord eksemplifiserer hva som ligger i illojalitetsvilkåret. I den ulovfestede gjennomskjæringsregelen vil illojalitetsvilkåret normalt ikke være oppfylt dersom transaksjonen ikke gir skatteyder forbedrede skatteposisjoner. Grunnen er at det er mer usikkerhet rundt om vurderingstemaet er motivet eller virkningene. I sktl. §14-90 er det kun en forutsetning at transaksjonen har hatt *til hensikt* å stille skatteyder i en bedre posisjon enn om transaksjonen ikke var gjennomført.²⁶⁷

Lojalitetsvilkåret formuleres noe likevel ulikt i teorien. Gjems-Onstad setter spørsmålsteget til hvorvidt det er et krav til lojalitet, eller om Høyesterett er på vei mot et slags rimelighetskriterium i stedet. Han nevner at nyere høyesterettspraksis for ulovfestet gjennomskjæring ikke har hatt illojalitet som uttrykkelig vilkår. Retten har derimot fremhevet at transaksjonen må stride mot skattereglenes formål for å kunne gjennomskjæres. Det har vært ønske om å ha en rimelighetsvurdering i stedet. Diskusjonen har i primært vært om den ulovfestede normen, da lojalitet eller skattereglenes formål er en del av totalvurderingen.²⁶⁸ Likevel kan diskusjonen underbygge det faktum at lojalitetsvurderingen, som ikke har vært klart beskrevet i forarbeidene

²⁶⁴ Oslo Tingrett dom av 20. november 2013 s. 27 (Visma) (ikke rettskraftig)

²⁶⁵ Oslo Tingrett dom av 20. november 2013 s. 27 (Visma) (ikke rettskraftig)

²⁶⁶ Folkvord (2006) (I) s. 436

²⁶⁷ Folkvord (2006) (I) s. 444

²⁶⁸ Gjems-Onstad (2012) s. 1081-1082

til sktl. §14-90, ligger nær opp mot vurderingen om transaksjonen må stride mot skattereglenes formål.

Sktl. §14-90 er etter dette ikke noen lojalitetsstandard i den forstand at den innehar et vilkår om at transaksjonen må stride mot skattereglenes formål. Likevel kan det hevdes at formål bak reglene også har betydning i egenverdivurderingen, og at regelen dermed implisitt har et lojalitetsvilkår.

5 Avsluttende bemerkninger

Gjennomgangen tilsier at grensedragningene i spørsmålene som oppstår under vilkåret «*overveiende motiv*», er krevende og til dels svært subjektive.

Det har vist seg umulig for lovgiver å tenke ut alle de omgåelsesarrangementer skatteyder vil kunne prøve seg på. Dette er et begrunnelse for hvorfor vilkåret «*overveiende motiv*» ikke kan klargjøres nærmere.²⁶⁹

²⁶⁹ Banoun (2003) s. 103

6 Kildehenvisninger

6.1 Lover

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven). 26. mars 1999 nr. 14

Lov om aksjeselskaper (aksjeloven). 13. juni 1997 nr. 44

Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven). 13. juni 1997 nr. 45

Lov om skattelegging av undersjøiske petroleumsforkomster m.v. (petroleumsskatteloven).
13. juni 1975 nr. 35

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven). 18. august 1911 nr. 8 (opphevet)

6.2 Forskrift og vedtak

Forskrift om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker. 14. juni 2005 nr. 550

Stortingets vedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2014 (Stortingets skattevedtak). 5. desember 2013 nr. 1499

6.3 Forarbeider

Ot.prp.nr.52 (1989-1990) Om lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.

Ot.prp.nr.71 (1995-1996) Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper

Ot.prp.nr.1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer

Prop.78 L (2010-2011) Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)

Ot.prp.nr.35 (1990-1991) Skattereformen 1992

Or.prp.nr.16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992

6.4 Bøker

Banoun, Bettina *Omgåelse av skattereglene: en studie av høyesterettspraksis*, Cappelen Akademisk forlag, Oslo, 2003

Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*, Universitetsforlaget, 6. Utgave, Oslo, 2009

Zimmer, Frederik *Bedrift, selskap og skatt: skattlegging av næringsdrivende, selskaper (RED) i samarbeid og eiere*, Universitetsforlaget, 5.utgave, Oslo, 2010
med Bugge, Arentz-
Hansen & Rasmus-
sen (BAHR)

Gjems-Onstad, Ole *Norsk bedriftsskatterett*, Gyldendal Norsk Forlag, 8. utgave, Oslo, 2012

- Folkvord, Benn *Fusjon og fisjon: Skatterettslige vilkår ved fusjon og fisjon av aksjeselskap*, Graden philosophiae doctor (PhD), Universitetet i Bergen, 2006 (I)
- Harboe, Einar *Skattemessig gjennomskjæring*, Universitetsforlaget, Oslo, 2012
- Folkvord, Benn *Skatt ved fusjon og fisjon*, Gyldendal Norsk Forlag, 1. (II) Utgave, Oslo, 2006
- Boe, Erik *Innføring i juss: juridisk tenkning og rettskildelære*, Universitetsforlaget, Oslo, 1996
- Utv. Dommer, uttalelser mv. i skattesaker*, årgang 2002, utgitt av Ligningsutvalget, Bergen

6.5 Artikler

- Zimmer, Frederik *Omgåelse og ulemper*, Skatterett 2009 s. 268, Universitetsforlaget
- Banoun, Bettina *Den særskilte omgåelsesregel etter sktl. §11-7 nr. 4-særlig i lys av en avsagt fisjonsdom avsagt i Asker og Bærum tingrett*, Revisjon og Regnskap nr. 1, Den norske revisorforening, 2002 s. 42
- Liland, Anders H. *Gjennomskjæring ved kjøp av underskuddsselskaper- særlig om kjøp av «tomme»-morselskaper*, Tidsskrift for skatt og avgift 2011 s. 229-237 (SR-20011-229)

- Folkvord, *Betydningen av ulemper ved ulovfestet omgåelse*, Skatterett 2009 s. 169,
Benn Universitetsforlaget
- Banoun, *Det eksisterer intet realitesprinsipp i norsk skatterett*, Revisjon og
Bettina regnskap nr. 4, 2002 s. 661
- Zimmer, *Einar Harboe: Skattemessig gjennomskjæring*, Skatterett nr. 2, 2013 s. 218
Frederik
- Aarbakke, *Omgåelse av skatteregler som et rettsanvendelsesproblem*, Lov og Rett
Magnus 1970 s. 1flg.
- Tobiassen, *En sammenligning mellom den ulovfestede gjennomskjæringsregel og skat-*
Jostein *telovens §14-90*, 2011, DUO
- Banoun, *Skatterettslig omgåelse*, Tidsskrift for rettsvitenskap, Universitetsforlaget,
Bettina 1998 s. 913

6.6 Rettspraksis

6.6.1 Høyesterett

Rt-1961-1195	Kollbjørg
Rt-1963-478	Siraco
Rt-1966-1189	Vestlandske Vassdrag (Bergesen)
Rt-1971-264	Kielland
Rt-1976-1317	Harnoll
Rt-1988-1771	Essem
Rt-1994-912	Hovda

Rt-1995-638	Skau & Gundersen
Rt-1997-1580	Zenith
Rt-1998-1771	Essem
Rt-1999-946	ABB
Rt-2000-1865	Nygård
Rt-2001-187	Media-Bergen
Rt-2002-456	Hydro Canada
Rt-2004-1331	Aker Maritime
Rt-2006-1199	Nagell- Erichsen
Rt-2006-1232	Telenor
Rt-2007-209	Hex
Rt-2008-1537	Conoco Phillips
Rt-2012-1888	Dyvi

6.6.2 Lagmannsrett

LB-2011-46255 (Borgarting lagmannsrett)	Ventelo
LB-2008-186462 (Borgarting lagmannsrett)	Caretaker
RG-2005-1605 (Borgarting lagmannsrett)	Bekkestua Eiendom
LB-2912-142361 (Borgarting lagmannsrett)	Essec
LB-2005-52689 (Borgarting lagmannsrett)	Nordea Finans

6.6.3 Tingrett

Utv-2002-139 (Asker og Bærum tingrett)
Utv-2008-1259 (Oslo tingrett)
20.11.2013 (Oslo tingrett)
15.05.2005 (Oslo tingrett)

6.7 Ligningspraksis

Utv-2002-624
